

L'imposition des personnes morales en droit neuchâtelois

Contribution à l'étude de l'imposition des sociétés à base de capitaux
en fonction de l'intensité du rendement

THÈSE

présentée à la Faculté de Droit de l'Université de Neuchâtel
Section des Sciences commerciales, économiques et sociales
pour obtenir le grade de
Docteur ès sciences commerciales et économiques

par

LOYS HUTTENLOCHER

Licencié ès sciences commerciales et économiques
Inspecteur-adjoint de l'administration cantonale
neuchâteloise des contributions

IMPRIMERIE COURVOISIER S. A.
LA CHAUX-DE-FONDS
1957

L'imposition des personnes morales
en droit neuchâtelois

Imprimé en Suisse

L'imposition des personnes morales en droit neuchâtelois

Contribution à l'étude de l'imposition des sociétés à base de capitaux
en fonction de l'intensité du rendement

THÈSE

présentée à la Faculté de Droit de l'Université de Neuchâtel
Section des Sciences commerciales, économiques et sociales
pour obtenir le grade de
Docteur ès sciences commerciales et économiques

par

LOYS HUTTENLOCHER

Licencié ès sciences commerciales et économiques
Inspecteur-adjoint de l'administration cantonale
neuchâteloise des contributions

IMPRIMERIE COURVOISIER S. A.
LA CHAUX-DE-FONDS
1957

UNIVERSITÉ DE NEUCHÂTEL

FACULTÉ DE DROIT

Section des sciences commerciales,
économiques et sociales

IMPRIMATUR

Monsieur Loys Huttenlocher, de Fontainemelon, est autorisé à imprimer sa thèse de doctorat ès sciences commerciales et économiques :

L'IMPOSITION DES PERSONNES MORALES EN DROIT NEUCHÂTELOIS

Contribution à l'étude de l'imposition des sociétés à base de capitaux
en fonction de l'intensité du rendement.

Il assume seul la responsabilité des opinions énoncées.

Neuchâtel, le 14 octobre 1957.

Le Directeur
de la section des sciences commerciales,
économiques et sociales :

P.-R. ROSSET.

INTRODUCTION

Dans un Etat organisé, quelle qu'en soit la forme politique, le pouvoir constitué prend des décisions, remplit des fonctions, dont chacun bénéficie ou peut bénéficier. Personne ne discute plus aujourd'hui le principe de la contribution des citoyens aux dépenses de l'Etat.

La législation fiscale doit assurer à l'Etat, d'une manière rationnelle, les moyens qui lui sont nécessaires pour remplir ses tâches sans rompre l'équilibre de ses finances. Elle doit donc lui procurer des sources de recettes suffisamment abondantes et régulières dans leur ensemble.

Depuis un siècle, les impôts ont pris une importance croissante dans les systèmes fiscaux cantonaux. Ils y ont subi une évolution conforme aux tendances générales de la fiscalité moderne. Cette évolution a conduit, suivant les cantons, à deux systèmes d'impôts directs très différents dans leur principe. Ce sont, d'une part, le système appelé parfois « système suisse », parce qu'il a longtemps été appliqué dans la plupart des cantons suisses et, d'autre part, le système dit « système bâlois », le canton de Bâle-Ville ayant été le premier canton à l'introduire dans sa législation dès 1840.

Dans le système suisse, l'impôt sur la fortune joue le rôle d'impôt principal, complété par un impôt destiné à frapper les éléments que l'impôt sur la fortune ne permet pas d'atteindre, en particulier le revenu du travail, les rentes et pensions. Le système bâlois comprend, au contraire, un impôt principal sur le revenu global net, qui frappe tous les revenus, y compris le rendement de la fortune et un impôt complémentaire modéré sur la fortune, destiné à atteindre les biens improductifs. L'impôt général sur le revenu, introduit par le canton de Bâle-Ville, a servi, sous ses formes évoluées, de modèle pour les régimes fiscaux institués dans de nombreux pays et dans maints cantons suisses.

Le canton de Neuchâtel est resté fidèle au système suisse jusqu'en 1949. A cette époque, la grande majorité des cantons avaient déjà introduit

le système bâlois dans leurs législations fiscales. Avec la contribution fédérale de crise, perçue dès 1934, la Confédération a également introduit l'imposition générale du revenu, système repris actuellement, avec quelques modifications de détails, par l'impôt pour la défense nationale.

La loi sur les contributions directes, du 19 avril 1949, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1950, a rallié le canton de Neuchâtel au groupe des cantons ayant adopté le système bâlois. En modifiant l'assiette de l'impôt, la loi fiscale de 1949 a certainement atteint son but, qui était de répartir la charge fiscale d'une manière plus équitable entre les différentes catégories de contribuables.

C'est dans l'imposition des personnes morales, que la loi sur les contributions directes du 19 avril 1949 a apporté les modifications les plus profondes. C'est également le régime d'imposition des personnes morales qui a fait l'objet des principales dispositions de la loi du 15 février 1955, portant revision partielle de la loi sur les contributions directes.

L'imposition des personnes morales est l'une des questions fiscales les plus discutées depuis quelques années, que ce soit en relation avec l'imposition cumulée qui grève la société anonyme et les actionnaires ¹⁾, ou avec le problème de l'imposition égale et juste des entreprises ²⁾, ou en relation avec le problème toujours actuel du régime financier de la Confédération ³⁾. Enfin, l'imposition des personnes morales a fait l'objet de plusieurs motions déposées au Grand Conseil neuchâtelois depuis l'introduction de la loi sur les contributions directes du 19 avril 1949 ⁴⁾.

Il nous a paru utile d'entreprendre une étude de l'imposition des personnes morales dans le canton de Neuchâtel, aussi bien au point de vue juridique, qu'au point de vue économique, afin de permettre à ceux

¹⁾ Rapport sur l'imposition des sociétés anonymes de famille, publié par le Groupe de défense des sociétés anonymes à nombre d'actionnaires restreint, à Bâle. Schulthess & C^o S.A., Zurich 1955.

²⁾ La motion Piller, approuvée par les Chambres fédérales au cours de la session d'automne 1953, a la teneur suivante: « Le Conseil fédéral est invité à proposer aux Chambres des mesures efficaces d'ordre fiscal en vue de réaliser une imposition égale et juste des entreprises, quelle que soit leur forme juridique ». Voir rapport de la commission d'experts pour la motion Piller, du 14 février 1955.

³⁾ Bases et projet d'un impôt fédéral dû par les personnes morales, rapport présenté, le 21 mars 1956, au département fédéral des finances et des douanes par une commission spéciale.

⁴⁾ Motion Paul Meyer, déposée au Grand Conseil le 22 novembre 1949, relative à une diminution des taux de l'impôt sur le bénéfice des personnes morales. Postulat Bl. Clerc, déposé le 8 novembre 1955, relatif à une réduction exceptionnelle de l'impôt dû par les personnes morales.

que cette matière intéresse de suivre en connaissance de cause les nombreuses questions soulevées actuellement dans ce domaine, tant sur le plan fédéral que sur le plan cantonal.

La jurisprudence de la commission cantonale de recours en matière fiscale du canton de Neuchâtel étant excessivement rare, et les quelques décisions rendues par cette autorité depuis l'introduction de la loi fiscale actuellement en vigueur ne présentant que peu d'intérêt, aucune question de principe concernant les personnes morales n'ayant été soumise jusqu'ici à l'autorité supérieure de recours du canton de Neuchâtel, nous nous sommes essentiellement appuyé sur la jurisprudence du Tribunal fédéral.

Dans nos références à la jurisprudence du TF, nous avons choisi, de préférence, les décisions de la cour de droit administratif en matière de violation du droit fédéral, plutôt que celles de la cour de droit public en matière fiscale cantonale. Notre attitude est dictée par les motifs suivants :

1. En matière fiscale, trois sortes de recours sont ouverts auprès du TF :

- a) Le recours de droit administratif, fondé sur l'art. 104 OJF, contre les décisions prises en matière de contributions de droit fédéral, lorsqu'un principe consacré expressément par une prescription fédérale, ou découlant implicitement de ses dispositions, n'a pas été appliqué ou a reçu une fausse application.
- b) Le recours pour arbitraire (recours de droit public), fondé sur l'art. 4 CF, en matière fiscale cantonale. Le TF examine si la décision du fisc viole le principe constitutionnel de l'égalité des citoyens devant la loi. S'il estime qu'il y a arbitraire, il renvoie l'affaire à l'autorité inférieure pour nouvelle décision. Le TF ne revoit donc pas l'application matérielle de la loi en elle-même et refuse de jouer le rôle d'une autorité supérieure aux autorités cantonales. Il examine seulement si l'autorité a agi arbitrairement dans son interprétation de la loi.
- c) Le recours pour double imposition, fondé sur l'art. 46, al. 2 CF.

Seuls les recours de droit administratif et les recours pour double imposition nécessitent, de la part du TF, une décision « fondée en fait et en droit » ; le TF est alors réputé avoir « pleine liberté

d'examen », juger « librement », par opposition aux cas où il ne peut revoir l'interprétation de la loi que sous l'angle de l'arbitraire ¹⁾). Lorsqu'il est saisi d'un recours de droit public contre une autorité cantonale, le pouvoir d'examen du TF est limité; une simple interprétation inexacte de la loi ne saurait, en soi, justifier une intervention du TF. Pour qu'il considère que le principe constitutionnel de l'égalité devant la loi soit violé, il faut que la décision attaquée aille « à l'encontre d'une prescription claire » de la loi ²⁾). Le TF déclare même qu'il intervient pour arbitraire « dès que la décision attaquée dépasse tout à fait visiblement le cadre de la loi » ³⁾). Dans d'autres arrêts, il déclare ne pas pouvoir intervenir pour arbitraire « mais que l'autorité cantonale se rangeait à une opinion, dont la justesse soulevait des doutes sérieux, à laquelle le TF ne se rallierait pas s'il devait juger librement; qu'en rejetant le recours, il n'a pas entendu reconnaître la justesse du point de vue auquel s'était placé le fisc cantonal... il s'est borné à dire qu'il n'était pas arbitraire » ⁴⁾).

2. De nombreuses dispositions de la loi fiscale neuchâteloise sont tout à fait semblables à celles de l'arrêté du Conseil fédéral concernant l'impôt pour la défense nationale, du 9 décembre 1940. La jurisprudence du TF en matière fiscale fédérale peut donc, dans de nombreux cas, être appliquée par les autorités fiscales neuchâteloises en matière d'impôt direct cantonal. Il convient toutefois de relever que la jurisprudence fédérale ne peut pas toujours être transposée sans autre en droit neuchâtelois. Lorsque les textes légaux en matière d'impôts fédéraux et ceux de la loi fiscale neuchâteloise ne sont pas absolument identiques, la jurisprudence du TF doit être appliquée avec prudence. Signalons également que le TF a déclaré que l'interprétation de l'Administration fédérale des contributions n'est pas probante concernant une disposition légale cantonale ⁵⁾).

¹⁾ Voir note H. Zwahlen dans RDAF 1947, 16.

²⁾ ATF 19 mars 1945, Cottinelli, non publ.

³⁾ ATF 24 février 1939, Ecaubert, non publ.

⁴⁾ RO 59 I 272; RO 46 I 175; JdT 1920 I 518.

⁵⁾ ATF 27 mars 1947, W. et C^{ie} S. A. contre Fribourg, non publ. Dans cet arrêt, le TF déclare notamment: « Peu importe que l'Administration fédérale des contributions interprète autrement les dispositions relatives au bénéfice net qui figurent dans les arrêts du Conseil fédéral du 19 janvier 1934 sur la contribution de crise (art. 48 et 67 al. 1) et du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt pour la défense nationale (art. 49 et 57 al. 1). Le fisc fribourgeois n'a pas à tenir compte de cette pratique, même si ces dispositions reproduisaient textuellement celles de la loi cantonale ».

Dans notre travail, nous avons donc particulièrement veillé à ne mentionner que la jurisprudence fédérale pouvant s'appliquer, sans doute possible, au droit fiscal neuchâtelois.

Notre étude est limitée à l'examen des différents systèmes d'imposition des personnes morales en droit fiscal neuchâtelois, ainsi qu'à celui de l'objet de l'impôt.

Les questions relatives à l'assujettissement subjectif des personnes morales à l'impôt direct, c'est-à-dire les questions relatives au domicile fiscal, au début et à la fin de l'assujettissement, au partage de la souveraineté fiscale entre les cantons ou les communes, ne sont pas examinées. Le problème de l'imposition cumulée de la société anonyme et de l'actionnaire, sort également du cadre de notre étude.

Dans un premier chapitre, nous présentons brièvement les différentes lois fiscales neuchâteloises depuis 1848, permettant ainsi d'avoir une vue d'ensemble sur l'évolution des impôts dans le canton de Neuchâtel depuis l'instauration de la république.

Il nous a également paru indiqué de présenter, dans un chapitre spécial, quelques considérations générales sur la structure juridique et économique des personnes morales neuchâteloises et de comparer le rendement fiscal de cette catégorie de contribuables au rendement total de l'impôt. On se rend ainsi mieux compte du rôle important que jouent les personnes morales dans les finances de l'Etat et de nombreuses communes.

CHAPITRE PREMIER

ÉVOLUTION HISTORIQUE DES IMPOTS DANS LE CANTON DE NEUCHÂTEL DEPUIS LA RÉVOLUTION DE 1848

Loi relative à l'extinction de la dette de l'Etat, du 8 juillet 1848 (promulguée le 20 juillet 1848) ¹⁾

Au lendemain de la révolution, en juillet 1848 déjà, le peuple neuchâtelois fut doté de sa première loi d'impôt. Il s'agissait, à l'époque, d'une mesure temporaire et exceptionnelle destinée à éteindre les dettes de la monarchie léguées à la République.

La lecture du premier volume du bulletin officiel des délibérations du Grand Conseil de 1848, avec le recul d'un peu plus d'un siècle, ne manque pas d'intérêt. Au cours de la séance du 3 juillet 1848, le député Bonjour s'exprimait en ces termes :

« L'impôt extraordinaire que nous allons voter est, j'en conviens, » amené par une circonstance toute exceptionnelle. C'est l'extinction » de la dette qui pèse sur l'Etat, car s'il n'y avait pas de dette, j'aime à » croire qu'aucun de nous n'aurait eu la pensée d'imaginer une mesure » aussi exceptionnelle. Ce serait à mes yeux faire un étrange abus de » pouvoir, qui, certes, donnerait droit aux populations de nous retirer » leur confiance.

» Partant du point de vue que, d'un côté, avec une sage économie, » le ménage de l'Etat peut et doit se soutenir avec ses revenus annuels, » et que pour cela il n'y a pas lieu de lever sur le peuple un impôt pour y » subvenir; que, d'un autre côté, l'impôt que nous allons décréter est » aussi contraire aux articles 6 et 16 de la Constitution, qui posent en

¹⁾ Recueil officiel des lois (1^{re} série). Tome 1, page 254.

» principe l'égalité des citoyens, ... je crois donc devoir proposer: que sur
 » la somme que pourrait produire l'impôt progressif rationnel, il ne soit
 » prélevé que la somme, à quelque chose près, qui doit couvrir la dette. »

La loi relative à l'extinction de la dette de l'Etat, du 8 juillet 1848, est précédée du préambule suivant:

« Considérant que la partie de la dette léguée à la République par l'ancienne administration, ascende aujourd'hui au chiffre énorme de L. 726.411,1 (environ fr. 1.100.000.—) ... considérant qu'il importe au salut et à la prospérité future de la République que l'extinction de cette dette, fatal héritage d'un ordre de choses désastreux, soit effectuée dans le plus bref délai,...

Le Grand Conseil,
 Décrète:

Article premier. — Il sera levé dans le canton une imposition extraordinaire. »

L'article 5 fixe les taux suivants:

1 ⁰ / ₀₀	pour les fortunes	de L.	1.000.—	jusqu'à L.	3.000.—
2 ⁰ / ₀₀	» »	supérieures à	L. 3.000.—	»	L. 10.000.—
3 ⁰ / ₀₀	» »	»	L. 10.000.—	»	L. 20.000.—
4 ⁰ / ₀₀	» »	»	L. 20.000.—	»	L. 50.000.—
6 ⁰ / ₀₀	» »	»	L. 50.000.—	»	L. 100.000.—
8 ⁰ / ₀₀	» »	»	L. 100.000.—	»	L. 500.000.—
10 ⁰ / ₀₀	» »	»	L. 500.000.—		
$\frac{1}{2}$ ⁰ / ₀	des rentes viagères, pensions et salaires	de L.	1.000.—		
				jusqu'à L.	1.500.—
$1\frac{1}{2}$ ⁰ / ₀	des rentes viagères, pensions et salaires supérieurs	à L.	1.500.—		
				jusqu'à L.	2.000.—
2 ⁰ / ₀	des rentes viagères, pensions et salaires supérieurs	à L.	2.000.—		
				jusqu'à L.	3.000.—
3 ⁰ / ₀	des rentes viagères, pensions et salaires supérieurs	à L.	3.000.—		

Cet impôt devait être payé en trois termes: le premier au 15 septembre 1848, le second au 15 décembre 1848 et le troisième au 15 mars 1849. Il rapporta la somme nécessaire pour éteindre la dette de l'ancien régime (L. 754.414).

Loi sur l'établissement d'un impôt direct, du 24 novembre 1849
(promulguée le 1^{er} décembre 1849) ¹⁾

Les nouveaux républicains se rendirent rapidement compte que les revenus de la fortune de l'Etat, même augmentée par le capital provenant du rachat des redevances féodales ²⁾, ne suffisaient pas pour faire tourner le ménage de la République. L'impôt seul pouvait procurer les L. 240.400 nécessaires pour équilibrer le budget de l'Etat.

L'année suivant celle de la révolution, le Grand Conseil adoptait, le 24 novembre 1849, une loi permanente sur l'impôt direct. Le principe fondamental, la base sur laquelle repose cette loi, est posé dans la Constitution, dont l'article 16 établit que chacun contribue aux besoins de l'Etat en proportion de sa fortune et de ses revenus.

L'article 2 de la loi prévoit que « chaque année, à la session ordinaire de novembre, le Grand Conseil déterminera le taux de l'impôt, selon les exigences du budget ».

Les taux ont été fixés comme suit:

1 ‰ sur les fortunes,

1 ‰ sur les revenus et les ressources.

L'article 3 mentionne pour la première fois les personnes morales. Il est ainsi conçu:

« L'impôt sur les fortunes est dû:

- a) par toute personne ayant un domicile dans le canton, par toutes communes, bourgeoisies, corporations, caisses de famille et autres personnes morales, pour toute la fortune qu'elles possèdent, où qu'elle soit gisante. »

...

Art. 5. — « L'impôt sur les ressources est dû:

Par toute personne habitant le canton, âgée de 20 ans, ainsi que par toutes communes, bourgeoisies, corporations, etc.

L'impôt sur les revenus est dû:

Par toute personne habitant dans le canton, quel que soit son âge; par toute commune, bourgeoisie, etc.

¹⁾ Recueil officiel des lois (1^{re} série). Tome 2, page 220.

²⁾ Voir Bulletin officiel des délibérations de l'Assemblée constituante N° 12, pages 13 et suiv. (19 avril 1848). Bulletin officiel des délibérations du Grand Conseil, volume 3 (1849), pages 152 et suiv. et 301 et suiv.

Ces impôts se perçoivent:

- a) Sur le produit net de tout commerce ou industrie, déduction faite de l'intérêt à 4 % des capitaux engagés, et qui sont soumis à l'impôt sur les fortunes. »

...

C'est la première loi fiscale neuchâteloise qui mentionne les personnes morales. La loi du 24 novembre 1849 a été modifiée partiellement à deux reprises, par les lois du 18 décembre 1850 ¹⁾ et du 20 décembre 1853 ²⁾. Les modifications apportées par ces deux lois ne concernent que des questions relatives aux mesures d'exécution de la loi.

Loi sur l'impôt direct, du 27 mars 1860 ³⁾
(promulguée le 30 mars 1860)

Le texte de la loi du 27 mars 1860 ne diffère essentiellement de celui de la loi précédente que dans les mesures d'exécution. Toutefois, dans l'énumération des contribuables assujettis à l'impôt, il est mentionné spécialement les sociétés anonymes ayant leur siège dans le pays (canton).

Les taux de l'impôt étaient les mêmes que dans la loi du 24 novembre 1849, soit:

1 ‰ sur les fortunes,

1 ‰ sur les ressources et revenus,

par contre, le taux de l'intérêt des capitaux engagés dont la déduction est autorisée, a été porté à 5 %.

Dans le chapitre relatif à l'imposition des personnes morales à base de capitaux en fonction de l'intensité du rendement (chapitre V, page 114), nous relevons que le fait de déduire l'intérêt du capital engagé pour déterminer le bénéfice imposable, constitue déjà un système d'imposition en fonction de l'intensité du rendement. Nous renvoyons à l'exemple que nous donnons dans le chapitre en question.

¹⁾ Recueil officiel des lois (1^{re} série). Tome 3, page 307.

²⁾ Recueil officiel des lois (1^{re} série). Tome 5, page 350.

³⁾ Recueil officiel des lois (1^{re} série). Tome 9, page 139.

De 1863 à 1903, quatre lois fiscales ont été promulguées ¹⁾. Toutes ces lois sont très semblables à celle du 27 mars 1860. Elles ne diffèrent essentiellement l'une de l'autre que dans les mesures d'exécution et dans les taux d'imposition qui passent, dès 1879, de

1 ‰ à 1,80 ‰ sur la fortune et de

1 ‰ à 1,20 ‰ sur les ressources et revenus.

Les dispositions pénales sont de plus en plus sévères en ce sens que les amendes fiscales sont portées successivement à trois fois puis à cinq fois le montant soustrait. Des précisions relatives au domicile fiscal sont en outre apportées dans ces différents textes législatifs. Le taux de l'intérêt du capital engagé dont la déduction est autorisée reste invariablement fixé à 5 %.

Loi sur l'impôt direct, du 30 avril 1903 ²⁾

(promulguée le 19 juin 1903)

C'est la première loi fiscale qui diffère totalement des lois précédentes. C'est aussi celle qui a été appliquée le plus longtemps, puisqu'elle est restée en vigueur depuis le 1^{er} janvier 1904 jusqu'au 31 décembre 1949, soit durant 46 ans. Elle a subi, il est vrai, de nombreuses revisions partielles, mais plusieurs de ses dispositions sont restées intactes et ont même été reprises dans la loi sur les contributions directes du 19 avril 1949, actuellement en vigueur.

Primitivement, et jusqu'en 1918, la loi du 30 avril 1903 avait maintenu le principe de l'impôt proportionnel dont les taux étaient les suivants :

2 ‰ sur la fortune,

1,20 ‰ sur les ressources.

Dans le calcul du bénéfice net imposable, les contribuables étaient autorisés à déduire la rémunération des capitaux engagés, déjà soumis à l'impôt sur la fortune, jusqu'à concurrence de 4 %.

¹⁾ Loi sur l'impôt direct du 12 mars 1863 (promulguée le 14 mars 1863). — Recueil officiel des lois (1^{re} série). Tome 10, page 95.

Loi sur l'impôt direct du 22 juin 1867 (promulguée le 2 juillet 1867). — Recueil officiel des lois (1^{re} série). Tome 11, page 102.

Loi sur l'impôt direct du 3 octobre 1878 (promulguée le 18 octobre 1878). — Recueil officiel des lois (2^e série). Tome 3, page 1.

Loi sur l'impôt direct du 27 février 1892 (promulguée le 3 mai 1892). — Recueil officiel des lois (2^e série). Tome 8, page 191.

²⁾ Recueil officiel des lois (2^e série). Tome 11, page 287.

Pour la première fois, la loi prévoit que les actions et parts sociales de sociétés ayant leur siège principal dans le canton, ne sont pas imposables en mains de leurs détenteurs. Cette particularité du droit fiscal neuchâtelois a été maintenue dans la loi actuelle ¹⁾.

La loi du 30 avril 1903 a été profondément modifiée par le décret du 29 novembre 1917, instituant l'impôt progressif dont les taux étaient les suivants: ²⁾

1,50 ‰ à 4,50 ‰ pour la fortune,
1.— ‰ à 4,20 ‰ pour les ressources.

Ces tarifs d'impôt ont été augmentés par la loi du 9 février 1921:

1,60 ‰ à 7.— ‰ pour la fortune,
1,10 ‰ à 7.— ‰ pour les ressources,

puis, par la loi du 13 mars 1936:

1,70 ‰ à 9.— ‰ pour la fortune,
1,10 ‰ à 9,25 ‰ pour les ressources.

En outre, à partir de 1932, un impôt nouveau: « l'impôt extraordinaire de crise » est venu s'ajouter à l'impôt direct cantonal. Le décret du 1^{er} décembre 1931, instituant un impôt extraordinaire de crise, stipule que « pour couvrir ses dépenses extraordinaires résultant de la lutte contre le chômage, l'Etat institue, à titre temporaire, un impôt extraordinaire de crise ». Les taux de cet impôt étaient les suivants:

0,10 ‰ à 1,40 ‰ sur la fortune,
0,10 ‰ à 1,50 ‰ sur les ressources.

Cet impôt extraordinaire et temporaire a été prolongé jusqu'en 1945, année au cours de laquelle il s'est transformé en un impôt ordinaire et permanent sous le nom de « Contribution aux charges sociales »³⁾. Dès 1950, le tarif spécial de cette contribution a été abandonné et a été remplacé par des centimes additionnels à l'impôt direct cantonal de 5 %, 10 % et 15 % ⁴⁾.

¹⁾ Voir également à ce sujet page 143.

²⁾ L'institution de l'impôt progressif a nécessité au préalable une modification de l'art. 16 de la Constitution cantonale, dont les al. 2 et 3 ont la teneur suivante: « Toutes les contributions publiques, directes ou indirectes, sont instituées et déterminées par la législation. La législation peut prescrire l'application du principe de la progression ».

³⁾ Loi concernant la couverture des dépenses sociales de l'Etat et des communes, du 19 novembre 1945, remplacée par la suite par celle du 23 décembre 1949.

⁴⁾ Voir le tarif de cette contribution, page 33.

Relevons que jusqu'à l'introduction de la loi sur les contributions directes du 19 avril 1949, les personnes morales étaient soumises au même régime et aux mêmes tarifs d'imposition que les personnes physiques.

Loi sur les contributions directes, du 19 avril 1949 ¹⁾

(promulguée le 14 juillet 1949)

La loi sur les contributions directes, du 19 avril 1949, soumise à la votation populaire les 2 et 3 juillet 1949 et adoptée par 8436 oui contre 6130 non, remplace la loi sur l'impôt direct, du 30 avril 1903 et la loi sur les impositions municipales, du 29 octobre 1885.

Depuis 1885 et surtout depuis 1903, les conditions économiques et sociales de notre pays ont évolué avec une grande rapidité. Le développement des moyens de communication, en particulier, a provoqué d'importantes modifications dans la vie économique et dans les relations des particuliers entre eux et des particuliers avec les pouvoirs publics. De plus en plus fréquents sont les cas où l'activité des personnes physiques et des personnes morales s'étend sur des territoires soumis à des souverainetés fiscales différentes. De nouvelles formes de contrats, de sociétés même (société à responsabilité limitée) ont également fait leur apparition au cours des ans. Devant ces faits, la science du droit fiscal a subi une évolution profonde. Elle a dû résoudre quantité de problèmes qui ne s'étaient encore jamais posés à elle. Que l'on songe simplement aux questions entraînées par l'imposition des sociétés coopératives, des compagnies d'assurance, des fonds de retraite, des sociétés holdings, etc., — toutes personnes morales qui se sont considérablement développées depuis le début du siècle. ²⁾

La loi sur l'impôt direct du 30 avril 1903, malgré les nombreuses modifications qu'elle a subies, n'était plus en harmonie avec les conceptions qui sont à la base des lois fiscales modernes. Elle n'était pas défectueuse à tous les points de vue; elle a été appliquée pendant 46 ans sans trop de heurts et sans soulever de critiques fondamentales. Mais, comme toute œuvre humaine, elle offrait des lacunes que l'expérience

¹⁾ Recueil officiel des lois (3^e série). Tome VIII, page 235.

²⁾ Rapport du Conseil d'Etat au Grand Conseil à l'appui d'un projet de loi sur les contributions directes, du 24 avril 1948, pages 1 et 2.

avait révélées et qu'il était nécessaire de combler, aussi bien dans l'intérêt de l'Etat que dans celui du contribuable.

Les principales réformes sont les suivantes :

- a) institution de l'impôt général sur le revenu,
- b) diminution de l'impôt sur la fortune,
- c) institution de régimes distincts pour l'imposition des personnes physiques et pour l'imposition des personnes morales.

Les taux des impôts progressifs sur la fortune et sur le revenu dus par les personnes physiques sont les suivants : ¹⁾

1 ‰ à 6 ‰ sur la fortune,
0,6 ‰ à 10 ‰ sur le revenu.

Quant à l'imposition des personnes morales, elle fait l'objet de la présente étude.

¹⁾ Voir tarif complet page 33.

CHAPITRE II

INDICATIONS STATISTIQUES SUR LA STRUCTURE JURIDIQUE ET FINANCIÈRE DES PERSONNES MORALES

Avant d'aborder l'étude de l'imposition des personnes morales en droit fiscal neuchâtelois et d'examiner les questions relatives à l'imposition en fonction de l'intensité du rendement, il nous a semblé indiqué de présenter quelques indications statistiques concernant la matière imposable et le rendement de l'impôt dans le canton de Neuchâtel.

Les tableaux que nous donnons dans ce chapitre permettent de comparer l'imposition des personnes physiques avec celle des personnes morales ainsi que l'importance du rendement fiscal des différentes catégories de personnes morales. Enfin, les renseignements statistiques contenus dans ces tableaux, sont la base des développements que nous faisons au chapitre VI, ainsi que dans nos conclusions.

Le rendement de l'imposition des personnes morales représente une part importante des ressources fiscales de l'Etat et de plusieurs communes. Le tiers environ du rendement total des impôts directs est produit par les personnes morales.

La répartition des personnes morales est la suivante dans le canton de Neuchâtel:

1. Sociétés anonymes (sans les sociétés holding figurant sous chiffre 11)	1144	
2. Sociétés à responsabilité limitée	46	
3. Sociétés en commandite par actions	—	1190
4. Sociétés coopératives (autres que celles figurant sous chiffres 7, 8, 13)	109	
5. Associations à but lucratif.	5	114
6. Fondations diverses (autres que celles figurant sous chiffres 10, 12, 13)	22	
7. Caisses de crédit mutuel	30	
8. Sociétés agricoles et viticoles mettant des biens mobiliers et immobiliers à la disposition de leurs membres	76	
9. Associations à but idéal ¹⁾	427	555
10. Fondations de famille		35
11. Sociétés holding		12
12. Fonds de prévoyance et caisses de retraite		294
Nombre de contribuables		2200
13. Personnes morales de pure utilité publique, totalement exonérées de l'impôt.		280
Total des personnes morales		2480

La répartition que nous donnons ci-dessus correspond à celle du registre fiscal. Ces chiffres présentent quelques divergences avec ceux du registre du commerce. Ces divergences proviennent, d'une part, du fait qu'un certain nombre d'associations ne sont pas inscrites au registre du commerce (c'est le cas notamment de la plupart des associations à but idéal) et, d'autre part, du fait que nous mentionnons, en plus des sociétés neuchâtelaises, les personnes morales ayant leur siège hors du canton, mais qui possèdent soit une succursale, soit un immeuble sur territoire neuchâtelois.

¹⁾ Dans les 427 associations à but idéal, 257 sont exemptées de l'impôt par l'effet des déductions légales de Fr. 30.000.— de la fortune nette et de Fr. 3000.— du revenu net (art. 68, al. 3 LCD).

Le nombre des personnes morales inscrites au registre du commerce dans le canton de Neuchâtel au 31 décembre 1956, se répartit comme suit: ¹⁾

1. Sociétés anonymes	1049
2. Sociétés à responsabilité limitée	48
3. Sociétés coopératives	210
4. Fondations	359
5. Associations	79

Dans les tableaux ci-après, nous donnons tous les renseignements pouvant être tirés des registres d'impôts, notamment:

- a) les éléments imposables et le produit de la taxation des personnes morales, classées d'après leur statut juridique,
- b) les éléments imposables et le produit de la taxation des personnes morales classées d'après les catégories de fortune et de rendement imposables, ainsi que, pour les sociétés anonymes et les sociétés à responsabilité limitée, d'après les catégories d'intensité du rendement,
- c) la comparaison entre le rendement de l'impôt des personnes physiques et celui des personnes morales,
- d) l'évolution de l'imposition des personnes physiques et des personnes morales au cours des dix dernières années.

Ces renseignements statistiques montrent que les sociétés anonymes forment la catégorie la plus importante de toutes les personnes morales. Le rendement de l'impôt des sociétés anonymes représente plus de 95 % du rendement fiscal total de l'ensemble des personnes morales. C'est la raison pour laquelle nous avons réservé une grande partie de notre étude au système d'imposition des sociétés à base de capitaux.

¹⁾ Voir Feuille officielle suisse du commerce du 30 janvier 1957.

Impôt direct cantonal et contribution aux charges sociales

Eléments imposables et produit de la taxation (année fiscale 1956) **Personnes physiques et personnes morales**

	Eléments imposables Fr.	Produit de la taxation Fr.
1. Personnes physiques		
Fortune	972.829.000	3.419.407,90
Revenu	492.494.300	15.338.999,40
		18.758.407,30
./.. déductions légales		1.638.373,25
		17.120.034,05
+ contribution aux charges sociales		2.463.032,85
		<u>19.583.066,90</u>
2. Personnes morales		
Capital ou fortune	522.198.000	2.020.036,95
Bénéfice ou rendement	62.760.100	5.768.770,90
		7.788.807,85
+ contribution aux charges sociales		1.167.399,75
		<u>8.956.207,60</u>
3. Fonds de prévoyance et caisses de retraite		
Fortune	110.881.000	<u>153.901,05</u>
<i>Récapitulation</i>		
Fortune imposable totale	1.605.908.000	5.593.345,90
Revenu imposable total	555.254.400	21.107.770,30
		26.701.116,20
./.. déductions légales personnes physiques		1.638.373,25
Rendement de l'impôt direct cantonal		25.062.742,95
+ contribution aux charges sociales		3.630.432,60
Rendement total de l'impôt		<u>28.693.175,55</u>

	Nombre de contribuables	Impôt total Fr.	en %
Personnes physiques	76.079	19.583.066,90	68,25
Personnes morales	1.906	8.956.207,60	31,21
Fonds de prévoyance et c. retraite	294	153.901,05	0,54
Totaux	<u>78.279</u>	<u>28.693.175,55</u>	<u>100.—</u>

Impôt direct cantonal

Eléments imposables et produit de la taxation des personnes morales (année fiscale 1956)

Personnes morales	Nombre de contrib.	Capital ou fortune imposable	Bénéfice ou rendement imposable	Impôt sur le capital	Impôt sur le bénéfice	Impôt total
		Fr.	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
Sociétés anonymes						
Sociétés à responsabi- lité limitée	1190	446.858.000	57.339.000	1.897.354	5.691.180	7.588.534
Sociétés coopératives						
Associations à but lu- cratif.	114	9.980.000	758.500	35.941	30.940	66.881
Sociétés holding . . .	12	29.835.000	3.430.700	14.917	17.150	32.067
Fondations de famille	35	9.438.000	308.900	18.825	7.050	25.875
Autres personnes mo- rales (art. 68) . . .	555	26.087.000	923.000	53.000	22.450	75.450
	1906	522.198.000	62.760.100	2.020.037	5.768.770	7.788.807
Fonds de prévoyance en faveur du per- sonnel	294	110.881.000	—	153.901	—	153.901
Total.	2200	633.079.000	62.760.100	2.173.938	5.768.770	7.942.708
S. A. et S. à r. l. clas- sées d'après le mon- tant d'impôt direct dû (sur le capital et le bénéfice).						
Fr.						
0 — 9.999 . . .	1088	135.044.000	8.060.900	457.187	600.123	1.057.310
10.000 — 19.999 . . .	40	42.117.000	4.431.000	183.424	419.323	602.747
20.000 — 29.999 . . .	14	22.654.000	2.449.200	108.200	236.197	344.397
30.000 et plus	48	247.043.000	42.397.900	1.148.543	4.435.537	5.584.080
	1190	446.858.000	57.339.000	1.897.354	5.691.180	7.588.534

Impôt direct cantonal — Taxation des personnes morales (année fiscale 1956)

<i>Capital ou fortune imposable</i>	Sociétés anonymes Sociétés à responsabilité limitée		Sociétés coopératives Associations à but lucratif		Autres personnes morales (art. 68)		Fondations de famille		Sociétés holding	
	Nombre	Eléments imposables	Nombre	Eléments imposables	Nombre	Eléments imposables	Nombre	Eléments imposables	Nombre	Eléments imposables
Fr.		Fr.		Fr.		Fr.		Fr.		Fr.
0 — 499.000	1009	105.411.000	111	6.723.000	549	8.858.000	30	4.894.000	4	950.000
500.000 — 999.000	65	41.818.000	1	513.000	3	2.078.000	3	2.063.000	2	1.250.000
1.000.000 et plus	116	299.629.000	2	2.744.000	3	15.151.000	2	2.481.000	6	27.635.000
	1190	446.858.000	114	9.980.000	555	26.087.000	35	9.438.000	12	29.835.000
<i>Bénéfice ou rendement imposable</i>										
0	311	—	27	—	412	—	2	—	3	—
100 — 1.000	151	75.500	17	8.300	68	30.400	3	1.400	—	—
1.100 — 2.000	85	127.500	13	19.200	22	34.100	5	8.000	—	—
2.100 — 3.000	65	162.500	7	16.600	15	37.000	5	13.000	—	—
3.100 — 5.000	122	488.000	16	63.000	13	53.500	6	24.000	—	—
5.100 — 10.000	129	967.500	12	90.000	12	87.000	3	25.500	1	8.200
10.100 — 15.000	61	762.500	10	116.000	1	11.000	6	78.000	1	13.300
15.100 — 20.000	40	700.000	5	81.000	4	66.000	1	19.000	—	—
20.100 — 25.000	22	495.000	2	44.000	3	67.500	—	—	—	—
25.100 — 50.000	76	2.835.500	2	92.300	2	78.000	4	140.000	1	48.900
50.100 — 75.000	26	1.595.000	2	129.600	1	62.000	—	—	1	50.400
75.100 — 100.000	13	1.107.500	1	98.500	1	87.500	—	—	1	77.500
100.100 — 150.000	27	3.175.000	—	—	1	309.000	—	—	—	—
150.100 — 200.000	11	1.909.100	—	—	—	—	—	—	1	152.600
200.100 — 300.000	16	3.822.200	—	—	—	—	—	—	—	—
300.100 — 400.000	11	3.689.600	—	—	—	—	—	—	—	—
400.100 — 500.000	4	1.867.900	—	—	—	—	—	—	—	—
500.100 — 750.000	6	3.488.000	—	—	—	—	—	—	2	1.238.700
750.100 — 1.000.000	4	3.296.700	—	—	—	—	—	—	—	—
1.000.100 — 2.000.000	4	5.138.000	—	—	—	—	—	—	1	1.841.100
2.000.100 — 3.000.000	2	4.794.500	—	—	—	—	—	—	—	—
3.000.100 — 4.000.000	2	6.757.600	—	—	—	—	—	—	—	—
4.000.100 — 5.000.000	1	4.955.600	—	—	—	—	—	—	—	—
5.000.100 — 6.000.000	1	5.128.300	—	—	—	—	—	—	—	—
	1190	57.339.000	114	758.500	555	923.000	35	308.900	12	3.430.700

Impôt direct cantonal

Eléments imposables et produit de la taxation
des sociétés anonymes et des sociétés à responsabilité limitée
classées d'après l'intensité du rendement (année fiscale 1956)

	Taux	Nombre de contrib.	Eléments imposables	Produit de la taxation
<i>Capital imposable</i>	‰		Fr.	Fr.
0 — 499.000	3.—	1009	105.411.000	313.937
500.000 — 999.000	4.—	65	41.818.000	165.272
1.000.000 et plus . .	5.—	116	299.629.000	1.418.145
		1190	446.858.000	1.897.354
<i>Bénéfice imposable</i>				
<i>Intensité du rendement</i>	%		Fr.	Fr.
0	—	311	—	—
0 — 3,99	3.—	256	800.300	24.010
4 — 4,99	3,37	80	727.800	24.530
5 — 5,99	4,12	57	790.000	32.550
6 — 6,99	4,87	62	1.759.700	91.900
7 — 7,99	5,62	51	1.643.400	89.670
8 — 8,99	6,37	61	1.590.000	100.140
9 — 9,99	7,12	38	1.291.000	89.600
10 — 10,99	7,87	41	4.330.500	252.810
11 — 11,99	8,62	30	1.950.900	100.850
12 — 12,99	9,37	19	741.900	69.090
13 — 13,99	10,12	22	1.682.500	165.610
14 — 14,99	10,87	20	1.393.100	148.950
15 — 15,99	11,62	18	2.439.200	282.800
16 — 16,99	12.—	16	574.000	68.880
17 — 17,99	12.—	16	6.696.300	801.660
18 — 18,99	12.—	14	1.206.800	143.810
19 — 19,99	12.—	6	706.300	84.760
20 — 24,99	12.—	26	10.197.500	1.223.380
25 — 29,99	12.—	14	1.587.600	187.510
30 — 49,99	12.—	23	12.317.300	1.359.120
50 et plus .	12.—	9	2.912.900	349.550
		1190	57.339.000	5.691.180

Produit de la taxation de l'impôt direct cantonal de 1946 à 1956

Personnes physiques et personnes morales

Année fiscale	Produit de l'impôt personnes physiques en Fr.	Produit de l'impôt personnes physiques en %	Produit de l'impôt personnes morales en Fr.	Produit de l'impôt personnes morales en %	Produit de l'impôt total en Fr. 100 %
1946	9.310.821	73,90	3.289.213	26,10	12.600.034
1947	11.761.172	73,69	4.198.878	26,31	15.960.050
1948 ¹⁾	13.239.948	73,51	4.770.618	26,49	18.010.566
1949 ²⁾	13.325.870	74,25	4.620.591	25,75	17.946.461
1950	13.697.557	72,10	5.301.231	27,90	18.998.788
1951	14.016.497	70,05	5.993.509	29,95	20.010.006
1952	16.372.902	68,15	7.651.029	31,85	24.023.931
1953 ³⁾	17.992.007	68,04	8.452.834	31,96	26.444.841
1954 ⁴⁾	18.527.498	68,89	8.368.407	31,11	26.895.905
1955 ⁵⁾	18.708.313	71,19	7.569.699	28,81	26.278.012
1956	17.120.034	68,31	7.942.708	31,69	25.062.742

¹⁾ 1948, réduction exceptionnelle non déduite Fr. 767.979.— (pers. physiques et mor.).

²⁾ 1949, réduction exceptionnelle non déduite Fr. 744.689.— (pers. physiques et mor.).

³⁾ 1953, réduction exceptionnelle non déduite Fr. 1.685.352.— (pers. physiques et mor.).

⁴⁾ 1954, réduction exceptionnelle non déduite Fr. 2.084.728.— (pers. physiques et mor.).

⁵⁾ 1955, réduction exceptionnelle non déduite Fr. 2.069.941.— (pers. physiques et mor.).

CHAPITRE III

LES DIFFÉRENTS SYSTÈMES D'IMPOSITION DES PERSONNES MORALES

La loi neuchâteloise sur les contributions directes, du 19 avril 1949, modifiée par les lois du 15 février 1955, du 8 novembre 1955 et du 20 novembre 1957, distingue de nombreuses personnes morales. Les unes sont totalement exonérées de l'impôt direct cantonal et des impôts directs communaux ou ne sont exonérées que de l'impôt cantonal, mais non de certains impôts communaux; d'autres bénéficient d'un régime de faveur ou sont imposées selon un système particulier.

Une disposition spéciale est réservée aux sociétés étrangères ayant des succursales dans le canton de Neuchâtel. L'art. 69, al. 3, précise en effet que: « Les personnes morales du droit étranger sont assimilées aux contribuables du droit suisse avec lesquels elles présentent le plus d'analogie quant à leur nature juridique et à leur caractère effectif ». La détermination du rapport des éléments de l'exploitation dans le canton de Neuchâtel, d'une personne morale ayant son siège à l'étranger, aux éléments de l'exploitation totale (éléments de répartition), s'effectue en principe de la même manière que s'il s'agit de personnes morales neuchâteloises ayant des établissements stables à l'étranger. Il y a lieu de considérer comme déterminants, les éléments de répartition adoptés par le TF dans son abondante jurisprudence en matière de double imposition intercantonale.

Pour les personnes morales, la loi fiscale neuchâteloise prévoit huit systèmes d'imposition différents, que nous allons examiner successivement et que nous pouvons résumer dans le tableau ci-dessous.

Personnes morales (tarifs d'imposition)

	CAPITAL ou FORTUNE	BÉNÉFICE ou REVENU
1. Sociétés anonymes Sociétés à responsabilité limitée Sociétés en commandite par actions (Art. 73, al. 1 et 76)	de 1.000 à 499.000 = 3‰ de 500.000 à 999.000 = 4‰ 1.000.000 et plus = 5‰	3 % à 12 % intensité du rendement; 75 % du rapport entre le bénéfice et le capital + les réserves
2. Sociétés coopératives Associations à but lucratif (Art. 73, al. 2 et 76)	de 1.000 à 499.000 = 3‰ de 500.000 à 999.000 = 4‰ 1.000.000 et plus = 5‰	de 100 à 4.900 = 2 % de 5.000 à 9.900 = 3 % de 10.000 à 19.900 = 4 % 20.000 et plus = 5 %
3. Caisses de crédit mutuel (Art. 68, b) Sociétés agricoles et viticoles mettant des biens mobiliers et immobiliers à disposition de leurs membres (Art. 68, c) Fondations et autres personnes morales non mentionnées sous chiffres 1 à 8 (Art. 68, a)	1 ‰ à 6 ‰ tarif progressif des personnes physiques	0,6 % à 10 % tarif progressif des personnes physiques
4. Fondations de famille, au sens de l'article 335 du code civil (Art. 68, al. 1, lettre a et 68, al. 2)	1 ‰ à 6 ‰ tarif progressif des personnes physiques réduction 50 %	0,6 % à 10 % tarif progressif des personnes physiques réduction 50 %
5. Associations à but idéal (asso- ciations professionnelles, sociétés scientifiques, spor- tives, sociétés de chant, de tir, etc.) (Art. 68, al. 1, lettre a et 68, al. 2 et 3)	déduction légale Fr. 30.000.— 1 ‰ à 6 ‰ tarif progressif des personnes physiques réduction 50 %	déduction légale Fr. 3000.— 0,6 % à 10 % tarif progressif des personnes physiques réduction 50 %
6. Sociétés « holding » (dont les participations représentent au moins le 75 % de l'actif brut et dont le rendement des par- ticipations représente au moins le 75 % du rendement brut (Art. 67, dernier al.))	0,5 ‰ du capital versé et des réserves apparentes	0,5 % du bénéfice imposable
7. Fondations en faveur du per- sonnel des entreprises Caisses de retraite (Art. 20 et 77) (Non soumis à la contribution aux charges sociales)	2 ‰ réduction proportionnelle lorsque plus de 30 % des béné- ficiaires sont domiciliés hors du canton	0
8. Confédération-Etat-Communes Fonds spéciaux de pure utilité publique Immeubles destinés aux cultes Caisses de compensation A.V.S. Caisses de compensation pour allocations familiales Caisses malades Entreprises de transport con- cessionnaires qui ne peuvent répartir plus de 4 % (Art. 19)	Exonération totale (Impôt direct communal sur les immeubles, art. 159 et 160, dernier al.)	Exonération totale (pas d'impôt direct communal)

Personnes physiques

(tarifs d'imposition applicables aux personnes morales mentionnées sous chiffres 3, 4 et 5 du tableau de la page précédente)

Fortune (Art. 57) (19 catégories — Taux 1.— à 6.— ‰)			Revenu (Art. 51) (22 catégories — Taux 0.60 à 10.— %)		
Fortune	Impôt	Pour chaque tranche supérieure de Fr. 1000.— de fortune, il faut ajouter comme impôt:	Revenu	Impôt	Pour chaque tranche supérieure de Fr. 100.— de revenu, il faut ajouter comme impôt:
Fr.	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
1.000	1.—	1.—	100	0.60	0.60
5.000	5.—	1.50	500	3.—	0.80
10.000	12.50	1.80	1.000	7.—	1.—
20.000	30.50	2.—	1.500	12.—	1.30
30.000	50.50	2.20	2.000	18.50	1.60
40.000	72.50	2.40	2.500	26.50	1.90
50.000	96.50	2.60	3.000	36.—	2.30
60.000	122.50	2.80	4.000	59.—	2.70
70.000	150.50	3.—	5.000	86.—	3.—
80.000	180.50	3.30	6.000	116.—	3.40
100.000	246.50	3.60	7.000	150.—	3.80
120.000	318.50	3.90	8.000	188.—	4.20
140.000	396.50	4.20	9.000	230.—	4.60
160.000	480.50	4.50	10.000	276.—	5.30
180.000	570.50	4.80	12.000	382.—	6.—
200.000	666.50	5.10	14.000	502.—	6.70
250.000	921.50	5.40	16.000	636.—	7.50
500.000	2.271.50	5.70	18.000	786.—	8.20
1.000.000	5.121.50	6.—	20.000	950.—	9.—
			25.000	1.400.—	9.40
			50.000	3.750.—	9.70
			100.000	8.600.—	10.—

Contribution aux charges sociales (personnes physiques et personnes morales)

- 5 % du montant de l'impôt direct, lorsque ce montant est égal ou supérieur à Fr. 20.—, mais inférieur à Fr. 50.—,
- 10 % du montant de l'impôt direct, lorsque ce dernier est égal ou supérieur à Fr. 50.—, mais inférieur à Fr. 100.—,
- 15 % du montant de l'impôt direct, lorsque ce dernier est égal ou supérieur à Fr. 100.—.

Contribution ecclésiastique (facultative)

- 15 % du montant de l'impôt direct.

**§ 1. Les sociétés anonymes — Les sociétés à responsabilité limitée —
Les sociétés en commandite par actions**

Le premier système d'imposition des personnes morales est celui qui est applicable aux sociétés anonymes, aux sociétés à responsabilité limitée et aux sociétés en commandite par actions. Les sociétés à base de capitaux sont soumises à un impôt sur le bénéfice calculé d'après le système de l'intensité du rendement et à un impôt sur le capital et les réserves. Les tarifs d'impôts sur le bénéfice et le capital sont prévus aux articles 73, al. 1 et 76 (LCD). Ces articles ont la teneur suivante:

Art. 73. — L'impôt sur le bénéfice net des sociétés anonymes, des sociétés en commandite par actions et des sociétés à responsabilité limitée s'élève au moins à 3 % et au plus à 12 % du bénéfice net imposable. Dans les limites ci-dessus, le taux de l'impôt est fixé à 75 % du rapport existant entre le bénéfice net imposable et le capital versé augmenté des réserves au début de l'année de calcul; il n'est pas tenu compte des réserves apparentes et latentes constituées au moyen de bénéfices non imposés à titre de revenu.

Art. 76. — L'impôt sur le capital dû par les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée, les sociétés coopératives et les associations à but lucratif est fixé comme suit:

3 ‰ lorsque le capital versé et les réserves sont inférieurs à Fr. 500.000.—,

4 ‰ lorsque le capital versé et les réserves atteignent Fr. 500.000.—, mais sont inférieurs à Fr. 1.000.000.—,

5 ‰ lorsque le capital versé et les réserves atteignent Fr. 1.000.000.— et plus.

L'état du capital au début de l'assujettissement est déterminant pour le calcul de l'impôt.

Dans les limites d'un taux proportionnel minimum (3 %) et maximum (12 %), l'imposition annuelle du bénéfice d'après l'intensité du rendement fait intervenir un taux qui est fonction du carré du rendement d'après la formule:

$$\text{Impôt sur le bénéfice} = \frac{3}{4} \cdot \frac{\text{Rendement}^2}{\text{Capital}}$$

Ce système entraîne une charge très importante de l'accroissement du rendement. Quand le bénéfice augmente, la charge fiscale croît d'une manière très progressive; lorsque, par exemple, le bénéfice est doublé, l'impôt est quadruplé si l'intensité du rendement est comprise entre 4 et 16 %.

Exemple:

- a) capital déterminant Fr. 100.000.—
bénéfice imposable Fr. 6.000.—

$$\text{Impôt sur le bénéfice} = \frac{3}{4} \cdot \frac{6000^2}{100.000} = \text{Fr. } 270.—$$

- b) capital déterminant Fr. 100.000.—
bénéfice imposable Fr. 12.000.—

$$\text{Impôt sur le bénéfice} = \frac{3}{4} \cdot \frac{12.000^2}{100.000} = \text{Fr. } 1.080.—$$

Cette constatation prouve l'excessive sensibilité du système d'imposition du bénéfice d'après l'intensité du rendement aux fluctuations de la situation économique du canton. Un léger ralentissement des affaires provoque immédiatement une diminution très sensible du produit de l'impôt sur le bénéfice des sociétés à base de capitaux.

L'examen approfondi du système d'imposition d'après l'intensité du rendement faisant l'objet d'un chapitre spécial de notre étude, nous nous abstenons ici d'entrer dans plus de détails.

L'impôt sur le capital et les réserves est un impôt progressif en ce sens qu'il est fixé à trois taux différents suivant l'importance du capital imposable. La caractéristique de ce tarif consiste dans le fait que les catégories supérieures ne bénéficient pas du taux des catégories inférieures. Ce tarif est critiquable car il provoque des sauts considérables lors du passage d'une catégorie inférieure à la catégorie supérieure. L'exemple suivant le montre de façon évidente:

Capital imposable	Taux de l'impôt	Montant de l'impôt cantonal	Différence pour Fr. 1000.— d'accroissement du capital
Fr.	‰	Fr.	Fr.
498.000.—	3.—	1.494.—	
499.000.—	3.—	1.497.—	3.—
500.000.—	4.—	2.000.—	503.—
501.000.—	4.—	2.004.—	4.—
998.000.—	4.—	3.982.—	
999.000.—	4.—	3.996.—	4.—
1.000.000.—	5.—	5.000.—	1.004.—
1.001.000.—	5.—	5.005.—	5.—

Si l'on tient compte des impôts communaux qui représentent généralement le 100 % de l'impôt direct cantonal (ce qui est le cas dans les villes de Neuchâtel, de La Chaux-de-Fonds et du Locle), et de la contribution aux charges sociales ¹⁾ de 15 % du montant de l'impôt direct cantonal, on constate que le passage d'une catégorie à l'autre provoque des différences d'impôt énormes, qui absorbent la totalité, et même bien au-delà, de l'augmentation du capital de Fr. 1000.— d'une catégorie à l'autre. Ainsi, une S. A. ayant son siège à Neuchâtel et dont le capital imposable est de Fr. 499.000.— paie, à titre d'impôt direct cantonal, de contribution aux charges sociales et d'impôt direct communal, un montant de Fr. 3218,55, tandis qu'une S. A. dont le capital imposable est de Fr. 500.000.— paie, pour les trois impôts en question, un montant de Fr. 4300.—, c'est-à-dire Fr. 1081,45 de plus pour une différence de capital imposable de Fr. 1000.—.

La différence d'impôt sur le capital dû par une S. A. dont le capital imposable est de Fr. 1.000.000.—, comparativement à celui qui est dû par une S. A. dont le capital imposable est de Fr. 999.000.— est beaucoup plus importante encore.

¹⁾ Loi concernant la couverture des dépenses sociales de l'Etat et des communes, du 23 décembre 1949.

Exemple:

a) capital imposable Fr. 1.000.000.—			
impôt direct cantonal 5 ‰	Fr. 5.000.—		
contribution aux charges sociales, 15 %			
de l'impôt direct cantonal	» 750.—		
impôt direct communal 100 % de l'im-			
pôt direct cantonal	» 5.000.—	Fr. 10.750.—	
b) capital imposable Fr. 999.000.—			
impôt direct cantonal 4 ‰	Fr. 3.996.—		
contribution aux charges sociales 15 %	» 599,40		
impôt direct communal 100 %	» 3.996.—	» 8.591,40	
Différence pour Fr. 1.000.— d'aug-			
mentation de capital.		Fr. 2.158,60	

Le tarif de l'impôt sur le capital prévu à l'art. 76 (LCD) devrait être aménagé de manière à éviter les brusques sauts d'une catégorie à l'autre. Nous examinerons dans nos conclusions les modifications qui pourraient être apportées à ce tarif, sans provoquer pour autant une différence trop sensible dans le rendement de l'impôt.

Quant à l'objet de l'impôt, c'est-à-dire le bénéfice imposable et le capital imposable, nous y consacrons un chapitre spécial (voir chapitre IV, pages 71 et suivantes).

§ 2. Les sociétés coopératives — Les associations à but lucratif

Alors que le texte primitif de la loi sur les contributions directes, du 19 avril 1949, ne faisait aucune distinction entre les sociétés coopératives, les associations poursuivant un but lucratif et les sociétés à base de capitaux, la nouvelle rédaction de l'art. 73 (LCD), modifié par la loi du 15 février 1955, prévoit que l'impôt sur le bénéfice net des sociétés coopératives et des associations à but lucratif n'est plus fixé selon l'intensité du rendement, mais est déterminé en pour-cent du bénéfice net. Le Conseil d'Etat, dans son rapport du 22 juin 1954 ¹⁾, justifie cette

¹⁾ Rapport du Conseil d'Etat au Grand Conseil à l'appui d'un projet de loi portant révision partielle de la loi sur les contributions directes, du 22 juin 1954, page 6.

modification de la manière suivante: « L'imposition du bénéfice selon l'intensité du rendement n'a de sens que pour les sociétés dont le bénéfice est généralement fonction du montant de leur capital. Elle n'a pas de sens, en revanche, pour les sociétés coopératives et les associations à but lucratif dont le bénéfice est dû en grande partie à l'activité personnelle des associés. Aussi aboutit-elle souvent en fait, pour ces dernières sociétés, à des résultats inéquitables ».

Le tarif de l'impôt sur le bénéfice est fixé à l'article 73, al. 2 (LCD), dont la teneur est la suivante:

Art. 73, al. 2. — L'impôt sur le bénéfice net des sociétés coopératives et des associations à but lucratif est fixé comme suit:

2 % lorsque le bénéfice imposable est inférieur à Fr. 5.000.—,

3 % lorsque le bénéfice imposable atteint Fr. 5.000.—, mais est inférieur à Fr. 10.000.—,

4 % lorsque le bénéfice imposable atteint Fr. 10.000.—, mais est inférieur à Fr. 20.000.—,

5 % lorsque le bénéfice imposable atteint Fr. 20.000.— et plus.

L'impôt sur le capital est fixé à l'art. 76 (LCD); c'est le même tarif que pour les sociétés à base de capitaux, voir ci-dessus, § 1, page 34.

a) *Les sociétés coopératives*

Les sociétés coopératives peuvent être soumises à quatre régimes fiscaux différents. La loi révisée distingue les sociétés suivantes:

1. Les sociétés coopératives commerciales ou industrielles ordinaires, imposées conformément aux art. 73, al. 2 et 76 (LCD).
2. Les caisses de crédit mutuel et les sociétés coopératives dont l'activité se borne à mettre à la disposition de leurs membres certains biens mobiliers ou immobiliers, imposées conformément à l'art. 68, al. 1, lettres b et d (LCD); voir § 3, page 42.
3. Les sociétés coopératives qui ont pour but la défense des intérêts professionnels de leurs membres, imposées conformément à l'art. 68, al. 1, lettre c et al. 3 et 4 (LCD); voir § 5, page 47.
4. Les sociétés coopératives remplissant les conditions de la société holding, imposées conformément à l'art. 67, al. 4 (LCD); voir § 6, page 48.

Seules les sociétés coopératives mentionnées sous chiffre 1 ci-dessus sont examinées dans le présent paragraphe.

Le bénéfice imposable des sociétés coopératives se détermine, comme pour les sociétés à base de capitaux, conformément aux articles 61 à 63 (LCD); (voir ci-dessous, chapitre IV, page 71 et suivantes).

A la différence de l'arrêté concernant l'impôt fédéral pour la défense nationale, la loi fiscale neuchâteloise ne prévoit pas d'imposition spéciale des ristournes et rabais. Par contre, les ristournes et rabais ne sont déductibles que jusqu'à concurrence de 8 % du chiffre des ventes qui en ont bénéficié (art. 61, al. 2, lettre f LCD); l'excédent éventuel fait partie du bénéfice imposable.

Les intérêts des parts sociales bonifiés aux sociétaires, font partie du bénéfice imposable, au même titre que les dividendes et autres répartitions de bénéfice (art. 61, al. 2, lettre g).

Le montant versé par une société de vente au rabais à la « réserve sur timbres d'escompte » doit être compris dans le rendement net de la société pour la part qui n'est pas justifiée par un accroissement du risque de remboursement ¹⁾.

L'impôt sur la fortune des sociétés coopératives est un impôt sur la fortune nette et non, comme pour les sociétés à base de capitaux, un impôt sur le capital et les réserves ²⁾. La principale différence entre ces deux notions consiste dans le fait que pour l'évaluation de la fortune nette, les éléments de l'actif du bilan sont estimés selon les règles applicables pour les personnes physiques, (articles 42 à 48 LCD). Les réserves latentes sur les valeurs immobilisées (immeubles, machines, etc.) font partie de la fortune imposable, même si la différence entre la valeur comptable et la valeur fiscale n'a pas été imposée à titre de bénéfice. Tandis que pour la détermination du capital et des réserves imposables des sociétés de capitaux, l'art. 66, lettre a (LCD) a uniquement pour but de fixer la manière dont doivent s'évaluer les différents postes du bilan et de déterminer le montant auquel s'élèvent les réserves latentes, dont seules celles qui ont été imposées à titre de bénéfice entrent en ligne de compte. Il n'y a donc pas, concernant les sociétés coopératives, un parallélisme entre le bénéfice imposable et le capital imposable, comme

¹⁾ ATF 11 juin 1948; Archives 17, 40.

²⁾ Art. 64, lettre b et 66, lettre b (LCD).

c'est le cas concernant les sociétés anonymes, les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés en commandite par actions.

Cette distinction entre la fortune nette et le capital et les réserves n'est pas très heureuse. Il serait plus logique d'adopter la notion de capital et réserves aussi bien pour les sociétés coopératives que pour les sociétés de capitaux, ceci d'autant plus que c'est le même tarif qui est applicable à ces deux catégories de personnes morales et qu'aussi bien les actionnaires des sociétés anonymes que les sociétaires des sociétés coopératives sont en droit de déduire de leur fortune imposable les actions et parts sociales des sociétés ayant leur siège principal dans le canton de Neuchâtel ¹⁾. De plus, il n'est pas très normal que des sociétés coopératives puissent amortir des actifs qui ne sont pas imposés, à titre de fortune, pour leur valeur comptable. C'est notamment le cas concernant les immeubles. Une société coopérative, ayant un immeuble à son bilan pour Fr. 250.000.—, dont l'estimation officielle n'est que de Fr. 200.000.— par exemple, est en droit d'amortir cet immeuble jusqu'à concurrence de sa valeur officielle (art. 32, lettre c LCD), bien que la différence entre la valeur comptable et la valeur officielle ne soit pas imposée à titre de fortune.

Concernant le tarif de l'impôt sur la fortune, il convient de faire la même remarque que pour les sociétés à base de capitaux. Ce tarif à trois paliers provoque des sauts considérables lors du passage d'une catégorie inférieure à la catégorie supérieure ²⁾.

Il en est de même concernant le tarif de l'impôt sur le bénéfice.

Exemple:

Bénéfice imposable	Taux de l'impôt	Montant de l'impôt cantonal	Différence pour Fr. 100.— d'accroissement du bénéfice
Fr.	%	Fr.	Fr.
19.800.—	4.—	792.—	
19.900	4.—	796.—	4.—
20.000.—	5.—	1.000.—	204.—
20.100.—	5.—	1.005.—	5.—

Ainsi, pour une augmentation de Fr. 100.— de bénéfice imposable (de Fr. 19.900.— à Fr. 20.000.—) l'impôt direct cantonal à lui seul

¹⁾ Art. 49 LCD.

²⁾ Voir § 1, page 36 ci-dessus.

représente une augmentation de la charge fiscale de Fr. 204.—; si l'on tient compte de la contribution aux charges sociales de 15 % et de l'impôt communal de 100 % de l'impôt direct cantonal, l'augmentation effective de la charge fiscale est de Fr. 438.60 pour Fr. 100.— d'accroissement de bénéfice.

Le tarif de l'impôt sur la fortune nette et le tarif de l'impôt sur le bénéfice devraient être aménagés de manière à éviter les brusques sauts lors du passage d'une catégorie à l'autre. Nous examinerons dans nos conclusions les modifications qui pourraient être apportées à ces tarifs, sans provoquer des différences dans le rendement de l'impôt.

b) *Les associations à but lucratif*

Par la nouvelle rédaction qu'il a donnée à l'art. 73, al. 2 ¹⁾ le législateur neuchâtelois a réservé aux associations à but lucratif le même régime fiscal qu'aux sociétés coopératives.

Le terme d'« association à but lucratif » n'est pas heureux. En effet, selon l'art. 60 CC, le but de l'association ne peut pas être un but économique, il doit être un but idéal. C'est même justement ce but idéal qui distingue l'association des personnes juridiques du droit commercial ²⁾. L'art. 60, al. 1 CC énumère toute une série de ces buts idéaux. L'association peut se proposer des tâches « politiques, religieuses, scientifiques, artistiques, de bienfaisance, de récréation » ou autres semblables.

Il arrive parfois qu'une association à but idéal exerce une activité économique quelconque en vue d'accroître ses moyens d'action. Le TF admet que si cette activité est purement accessoire, si elle a un caractère subordonné, elle ne réagit aucunement sur la condition juridique de l'association ³⁾. Il en est autrement lorsque l'exploitation économique prend une telle extension et une telle importance qu'on est en présence d'une véritable industrie exercée en la forme commerciale. P. Tuor, dans son commentaire du CC cite les exemples suivants: une société d'étudiants exploite dans sa maison particulière un restaurant; une société d'utilité publique fonde une caisse d'épargne; une société mission-

¹⁾ Loi du 15 février 1955.

²⁾ Pierre Tuor, le Code Civil suisse, page 109.

³⁾ RO 63, 98; JdT 1937, 551.

naire, un commerce d'importation de café. Tant qu'elle se conforme à sa destination première, l'association ne perd pas son caractère du fait qu'elle exerce une activité économique. Elle reste une association à but idéal et ne se transforme pas en une association économique.

Mais il peut se faire qu'une association fondée dans une vue idéale étende son activité économique à ce point que celle-ci n'apparaisse plus comme subordonnée au but statutaire, qu'elle ne soit plus un simple moyen de l'atteindre, mais devienne un but en soi et serve à des fins de lucre. Nous avons ici un type de corporation mixte: association à but idéal d'après son but premier et statutaire; association économique d'après son but commercial surajouté, et par conséquent soumise dans cette mesure et à bon droit aux dispositions régissant les sociétés commerciales ¹⁾.

C'est ce dernier type d'association mixte qui est visé par l'art. 73, al. 2, LCD. Il est évident que si le but idéal d'une association n'est que simulé, si les fondateurs ont eu d'emblée en vue une idée de gain, une telle association est également imposée conformément à l'art. 73, al. 2, LCD.

Quant aux associations à but idéal, elles sont imposées conformément à l'art. 68, al. 3, LCD (voir § 5, page 47).

Les tarifs d'impôts sur la fortune et sur le rendement étant les mêmes que pour les sociétés coopératives, il convient de faire les mêmes observations que celles que nous avons faites à propos de ces dernières sociétés (voir ci-dessus, lettre a, page 40).

§ 3. Les fondations diverses — Les caisses de crédit mutuel Les sociétés et associations agricoles et viticoles

Conformément à l'art. 68 (LCD), les personnes morales qui ne sont pas constituées en sociétés anonymes, en sociétés en commandite par actions, en sociétés à responsabilité limitée, en sociétés coopératives ou en associations à but lucratif, sont assimilées aux personnes physiques et paient l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune conformément aux dispositions régissant les personnes physiques.

¹⁾ Pierre Tuor, le Code Civil suisse, page 110.

Cet article soumet également au régime fiscal prévu pour les personnes physiques certaines petites sociétés coopératives et prévoit des exonérations partielles en faveur des fondations de famille et des associations à but idéal.

L'art. 68 (LCD) a la teneur suivante:

Art. 68. — Sont assimilées aux personnes physiques et paient l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune, conformément aux dispositions du chapitre II, sous réserve des cas d'exonération totale ou partielle prévus aux articles 19 et 20:

- a) les personnes morales qui ne sont pas constituées en sociétés anonymes, en sociétés en commandite par actions, en sociétés à responsabilité limitée, en sociétés coopératives ou en associations à but lucratif,
- b) les caisses de crédit mutuel,
- c) les associations et les sociétés coopératives qui ont pour but la défense des intérêts professionnels de leurs membres,
- d) les sociétés et associations agricoles et viticoles dont l'activité se borne à mettre à la disposition de leurs membres certains biens mobiliers ou immobiliers.

L'impôt dû par les associations à but idéal, par les sociétés et associations mentionnées au premier alinéa, lettre c, du présent article et par les fondations de famille constituées conformément à l'article 335 du code civil suisse est réduit de moitié.

Les associations à but idéal et les sociétés et associations mentionnées au premier alinéa, lettre c, du présent article peuvent déduire en outre de leur fortune un montant de Fr. 30.000.— et de leur revenu un montant de Fr. 3000.—. Si une partie seulement de la fortune est imposable dans le canton, ces déductions ne sont autorisées que dans la proportion existant entre l'actif brut total et l'actif brut sis dans le canton.

Nous examinerons, dans le présent paragraphe, la situation des personnes morales mentionnées à l'art. 68 (LCD) qui sont soumises purement et simplement au régime fiscal prévu pour les personnes physiques. Les personnes morales bénéficiant de certaines exonérations partielles sont étudiées au § 4 (fondations de famille) et au § 5 (associations à but idéal).

a) Les fondations diverses

L'art. 68, al. 1, lettre a (LCD) énumère les personnes morales qui ne sont pas visées par cet article. Il en résulte a contrario que seules les fondations et les associations à but idéal, sous réserve des cas d'exonération partielle ou totale, sont en principe soumises au régime fiscal des personnes physiques.

Parmi les fondations, il faut exclure les fondations de pure utilité publique, exonérées totalement de l'impôt direct cantonal en application de l'art. 19, lettre f LCD (voir § 8 ci-après, page 61) et les fondations en faveur du personnel d'entreprises, imposées conformément aux art. 20 et 77 LCD (voir § 7 ci-après, page 53). Il ne reste donc que les fondations de famille, qui bénéficient d'une exonération partielle, conformément à l'art. 68, al. 2 LCD (voir § 4 ci-après, page 45) et les autres fondations.

Quant aux associations, celles qui ont un but lucratif sont soumises au régime fiscal des sociétés coopératives, conformément à l'art. 73, al. 2 LCD (voir § 2, ci-dessus, page 37), tandis que les associations à but idéal bénéficient d'une exonération partielle, conformément à l'art. 68, al. 2 et 3 LCD (voir § 5, ci-dessous, page 47).

Il ne reste donc, en définitive, à l'art. 68, al. 1, lettre a LCD que certaines fondations qui ne remplissent pas les conditions requises pour bénéficier d'une exonération totale ou partielle. Ces fondations sont fort peu nombreuses dans le canton de Neuchâtel.

b) Les caisses de crédit mutuel

L'art. 68, al. 1, lettre b LCD institue un régime fiscal spécial en faveur des caisses de crédit mutuel. Cet article vise en premier lieu les caisses Raiffeisen, qui sont des sociétés coopératives, mais il s'applique également à toute caisse de crédit basé sur le principe de la mutualité, quelle que soit la forme juridique de l'institution. Un régime fiscal spécial pour cette catégorie de personnes morales ne se justifie pas à notre avis. Il complique inutilement le système fiscal neuchâtelois et sa portée est pratiquement nulle, les institutions en question ne réalisant que de très petits bénéfices qui auraient fort bien pu être imposés d'après les règles ordinaires applicables aux sociétés coopératives ou, le cas échéant, aux sociétés à base de capitaux.

c) *Les sociétés et associations agricoles et viticoles*

L'art. 68, al. 1, lettre d LCD ne s'applique qu'aux sociétés et associations agricoles et viticoles dont l'activité se borne à mettre à la disposition de leurs membres certains biens mobiliers ou immobiliers. La forme juridique est indifférente. Il peut s'agir aussi bien de sociétés à base de capitaux que de sociétés coopératives ou d'associations. Le rapport de la commission spéciale du Grand Conseil, du 14 octobre 1954 ¹⁾ donne quelques précisions concernant l'interprétation de l'art. 68, al. 1, lettre d LCD: Dès qu'une société ou une association agricole ou viticole achète ou vend des marchandises, en son propre nom et sous sa responsabilité personnelle, à ses membres ou à des tierces personnes, dès qu'elle transforme des produits, construit en son nom ou exerce une activité quelconque autre que celle consistant à mettre à la disposition de ses membres des biens mobiliers ou immobiliers, elle n'entre plus dans le cadre des personnes morales énumérées sous lettre d) et elle reste imposée selon les règles applicables aux sociétés anonymes, aux sociétés en commandite par actions, aux sociétés à responsabilité limitée, aux sociétés coopératives et aux associations à but lucratif. Sont ainsi éliminées, entre autres, les sociétés coopératives de consommation, de production, d'importation, d'exportation et de construction, même si leur activité ressortit par ailleurs, à l'économie agricole ou viticole. Une société de laiterie, de fromagerie, un battoir, une société d'élevage, etc., sont, en revanche, soumis en principe au régime des personnes physiques, à moins que leur activité déborde le cadre tracé à l'art. 68, al. 1, lettre d LCD.

§ 4. Les fondations de famille au sens de l'art. 335 CC

Jusqu'en 1954, les fondations de famille étaient soumises au régime fiscal prévu pour les personnes physiques. Le Conseil d'Etat, dans son rapport du 22 juin 1954, constate que « bien que n'agissant qu'en faveur d'un cercle restreint de personnes, les fondations de famille n'en ont pas moins pour effet de décharger d'une manière appréciable les pouvoirs publics et d'éviter, en particulier, dans de nombreux cas, l'intervention

¹⁾ Rapport de la commission chargée de l'examen du projet de loi portant revision partielle de la loi sur les contributions directes, du 14 octobre 1954, page 6.

de l'assistance publique » ¹⁾. Le législateur a admis une mesure d'allègement fiscal en faveur de cette catégorie de contribuables, sous la forme d'une réduction de moitié de l'impôt dû à l'Etat et aux communes (art. 68, al. 2 et 166, al. 2 LCD).

L'art. 68 LCD étant reproduit in extenso au § 3 (voir page 43 ci-dessus), nous n'indiquons ici que les passages de cet article relatifs aux fondations de famille.

Art. 68. — Sont assimilées aux personnes physiques...

a) Les personnes morales.....

(al. 2) L'impôt dû par ... les fondations de famille constituées conformément à l'article 335 du code civil suisse est réduit de moitié.

Il résulte des dispositions de l'art. 68, al. 2 LCD, que seules les fondations de famille constituées conformément à l'art. 335 CC, peuvent bénéficier de la réduction d'impôt de 50 %. Une fondation de famille créée en vertu de l'art. 335 CC n'est valablement constituée que si elle est destinée « au paiement des frais d'éducation, d'établissement et d'assistance des membres de la famille ou à des buts analogues ». Une fondation de famille qui, sans s'être assigné un de ces buts particuliers, verse régulièrement des revenus de la fortune de la fondation aux membres de la famille du fondateur pour leur entretien ordinaire est nulle; l'énumération des buts mentionnés à l'art. 335 CC est limitative; les buts « analogues » ne peuvent être admis que dans les limites d'une analogie raisonnable. Une fondation de famille ne saurait, en particulier, avoir pour but de verser des subsides réguliers, en espèces et en nature, à des membres d'une famille qui n'ont pas besoin d'assistance ou constituer, en d'autres termes, une fondation de jouissance ou d'entretien ²⁾.

Selon la jurisprudence du TF, l'autorité fiscale peut ignorer la constitution valable en droit civil d'une personne morale, en particulier d'une fondation, et par conséquent continuer à imposer auprès du fondateur la fortune qui a été transmise à la fondation et le revenu qu'elle obtient, s'il est établi que le fondateur est demeuré, du point de vue économique, le possesseur réel de la fortune transférée à la fondation, qu'il a sur ces

¹⁾ Rapport du Conseil d'Etat au Grand Conseil à l'appui d'un projet de loi portant revision partielle de la loi sur les contributions directes, du 22 juin 1954, page 5.

²⁾ Archives 14, 185; RO 71 I 268, 73 II 83, 75 II 81; JdT 1948, 66.

biens un droit de disposition équivalent à celui d'un propriétaire, ou dont il en a tout au moins la jouissance, et qu'il a donné à cette fortune une personnalité juridique propre afin d'éviter ses obligations fiscales ¹⁾).

Concernant l'impôt direct communal dû par les fondations de famille, l'art. 166, al. 2 LCD prévoit, comme pour l'impôt direct cantonal, que l'impôt est réduit de moitié.

§ 5. Les associations à but idéal

Jusqu'en 1954, les associations à but idéal étaient soumises au régime fiscal prévu pour les personnes physiques, sans exonération. Nous avons déjà indiqué la différence existant entre les associations à but lucratif et les associations à but idéal au § 2, lettre b ci-dessus (voir page 41). Un régime spécial est accordé aux associations à but idéal depuis le 1^{er} janvier 1955, sous la forme d'une exonération de base de Fr. 30.000.— concernant la fortune et de Fr. 3000.— concernant le revenu. En outre, l'impôt est réduit de moitié.

L'art. 68 LCD étant reproduit in extenso au § 3 (voir page 43 ci-dessus), nous n'indiquons ici que les passages de cet article relatifs aux associations à but idéal.

Art. 68. — Sont assimilées aux personnes physiques...

a) les personnes morales...

....

c) les associations et les sociétés coopératives qui ont pour but la défense des intérêts professionnels de leurs membres,

....

L'impôt dû par les associations à but idéal, par les sociétés et associations mentionnées au premier alinéa, lettre c, du présent article... est réduit de moitié.

Les associations à but idéal et les sociétés et associations mentionnées au premier alinéa, lettre c, du présent article peuvent déduire en outre de leur fortune un montant de Fr. 30.000.— et de leur revenu un montant de Fr. 3000.—.

¹⁾ Archives 15, 233; 16, 213; RDAF 1951, 293.

Il résulte des dispositions de l'art. 68, al. 1, lettre c, que les groupements érigés en sociétés coopératives qui ont pour but la défense des intérêts professionnels de leurs membres et dont l'activité est identique à celle des associations professionnelles proprement dites, bénéficient également du régime fiscal spécial réservé aux associations à but idéal.

Les associations à but idéal comprennent des associations ayant les buts les plus divers: sociétés de chant, sociétés sportives de toute nature, associations professionnelles, patronales et ouvrières, associations s'intéressant aux arts et aux sciences etc. La plupart d'entre elles exercent une activité qui, si elle n'est pas à proprement parler d'utilité publique ¹⁾ au sens étroit du terme, n'en est pas moins soit totalement désintéressée, soit favorable à la collectivité tout entière. Les exonérations accordées depuis 1955 tiennent donc compte de ce caractère particulier des associations à but idéal.

Relevons que la réduction et l'exemption partielle de l'impôt s'applique également sur le plan des contributions communales ²⁾. (Art. 166, al. 2 LCD).

§ 6. Les sociétés holding

L'art. 67 LCD prévoit deux formes particulières du privilège holding. D'une part, il institue un allègement fiscal qui vaut en principe pour toutes les sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions, sociétés à responsabilité limitée et sociétés coopératives qui participent de façon déterminante à d'autres entreprises; d'autre part, il crée un régime fiscal spécial aux sociétés dites « holding » (art. 67, dernier alinéa).

L'article 67 a la teneur suivante:

Art. 67. — Pour les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés coopératives suisses qui, le jour déterminant pour l'assujettissement, possèdent au moins 20 pour-cent du capital social d'une autre société, l'impôt sur fortune est réduit dans la proportion existant entre la fortune constituée par ces participations et le total de l'actif.

¹⁾ Voir la notion d'utilité publique au § 8, lettre f, page 64.

²⁾ Rapport du Conseil d'Etat au Grand Conseil à l'appui d'un projet de loi portant revision partielle de la loi sur les contributions directes, du 22 juin 1954, page 5.

L'impôt sur le bénéfice dû par ces personnes morales est réduit dans la proportion existant entre le rendement des actions ou parts sociales des sociétés auxquelles la société contribuable participe et le total du rendement brut.

Une réduction semblable est accordée alors même que la participation au capital social d'une autre société n'atteint pas 20 % mais que, au début de l'assujettissement, sa valeur imposable atteint au moins Fr. 1.000.000.—.

L'impôt dû par les sociétés dites « holding » dont les participations ayant une influence déterminante au sens du présent article représentent au moins le 75 % de l'actif brut total et dont le rendement des participations représente au moins le 75 % du rendement brut total, est fixé à 0,5 ‰ sur le capital versé et les réserves apparentes et à 0,5 % sur le bénéfice net imposable.

a) *L'allègement fiscal*

L'allègement fiscal prévu par l'art. 67, al. 1, 2 et 3 LCD comporte une réduction de l'impôt sur le bénéfice et une réduction de l'impôt sur le capital.

Par rendement d'actions ou parts sociales des sociétés auxquelles la société contribuable participe, il faut entendre seulement les prestations qui constituent des distributions du bénéfice des entreprises dominées ¹⁾; en font partie spécialement les dividendes et les intérêts sur bons de jouissance ou titres de parts sociales. Les indemnités de licences, les provisions sur le chiffre d'affaires et prestations analogues ne jouissent pas de l'allègement; il en est de même des intérêts hypothécaires et des intérêts obligataires ²⁾. Les plus-values comptables sur les participations et les bénéfices en capital provenant de la vente de participations ne constituent pas non plus un rendement des droits d'associés.

Le rendement brut déterminant pour la réduction de l'impôt correspond au bénéfice brut d'exploitation augmenté des rendements des participations et de tous les autres rendements éventuels (intérêts actifs, licences reçues etc.); les frais généraux ne peuvent être déduits.

¹⁾ Ch. Perret, Commentaire de l'arrêté concernant l'impôt pour la défense nationale, pages 135 et suiv.

²⁾ Archives 5, 90.

L'article 67, al. 3 LCD admet qu'une réduction soit accordée alors même que la participation au capital social d'une autre société n'atteint pas 20 % mais que sa valeur imposable atteint au moins Fr. 1.000.000.—. Que faut-il entendre par valeur imposable? Deux interprétations pourraient être données à ce texte. La valeur imposable pourrait être égale à la valeur comptable effectivement imposée, ou elle pourrait correspondre à la valeur boursière conformément à l'art. 47 LCD. Les autorités fiscales neuchâteloises admettent les deux interprétations en appliquant la solution la plus favorable dans chaque cas particulier. Exemple:

<i>Actif</i>	<i>Bilan au 31. 12. 1956</i>	<i>Passif</i>	
Actifs divers . . .	1.995.000.—	Capital-actions . .	800.000.—
5000 actions Stand.		Réserves diverses .	1.400.000.—
Oil N.-Jersey . . .	855.000.—	Passifs divers . . .	650.000.—
	<u>2.850.000.—</u>		<u>2.850.000.—</u>

La participation à la Standart Oil Cy of New-Jersey n'atteint de loin pas le 20 % exigé par l'art. 67, al. 1 LCD. Par contre, selon l'art. 67, al. 3 LCD, cette participation est déterminante pour faire bénéficier la société contribuable de la réduction de l'impôt, la valeur imposable calculée conformément à l'art. 47 LCD étant de Fr. 1,250.000.—¹⁾. La valeur imposée (valeur comptable) n'est toutefois que de Fr. 855.000.—; la différence entre la valeur comptable et la valeur boursière constitue une réserve latente non imposable, cette dernière n'ayant pas été constituée au moyen de bénéfices imposés à titre de revenu (art. 64, lettre a et 73, al. 1 LCD).

Dans l'exemple ci-dessus, les actions Standart Oil of New-Jersey sont prises en considération pour la réduction d'impôt; par contre, le calcul de la réduction est effectué en tenant compte de la proportion existant entre la valeur imposée des participations déterminantes et l'actif brut total. L'impôt sur le capital sera donc réduit de 30 %, c'est-à-dire dans la proportion existant entre Fr. 855.000.— et Fr. 2.850.000.—.

¹⁾ Le cours de l'action Standart Oil of New-Jersey est de Fr. 250.— au 1^{er} janvier 1957.

b) *Le régime fiscal applicable aux sociétés holding*

Au point de vue juridique, la société holding est généralement une société anonyme; mais il arrive aussi que ce soit une société coopérative; en principe n'importe quelle personne morale, même une association, peut faire les opérations d'une société de contrôle. La société en commandite et la société en nom collectif peuvent également être des sociétés de participations, alors que ni l'une ni l'autre n'ont, en droit suisse, la personnalité juridique ¹⁾.

L'art. 67, dernier alinéa LCD est-il applicable s'agissant d'associations ou de sociétés en nom collectif par exemple? Nous ne le pensons pas. L'art. 67, al 1 LCD énumère limitativement les sociétés susceptibles de bénéficier d'un allègement en raison des participations déterminantes qu'elles possèdent. Or, seules les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés coopératives suisses sont mentionnées.

Cette énumération est également valable concernant le dernier alinéa de l'art. 67 LCD. Il ne serait, en effet, pas équitable d'admettre qu'une association possédant des participations déterminantes représentant le 75 % de l'actif brut total et dont le rendement des participations représente le 75 % du rendement brut total, bénéficie du privilège holding en application de l'art. 67, dernier alinéa LCD, alors qu'une même association dont les participations déterminantes et leur rendement ne représenteraient que le 74 % de l'actif brut et du rendement brut ne bénéficierait d'aucun allègement, conformément à l'art. 67, al. 1 et 2 LCD.

Quant aux sociétés en commandite et aux sociétés en nom collectif, ces collectivités n'étant pas considérées comme contribuables ²⁾, l'art. 67, dernier alinéa LCD ne peut donc pas leur être applicable.

Enfin, la raison d'être du privilège holding étant d'éviter une « triple » imposition du capital de participation et de son rendement, cette situation ne se présente pas dans le cas de l'association ou de la société en nom collectif.

La plupart des lois fiscales suisses contiennent des dispositions spéciales concernant les sociétés holding; une imposition réduite,

¹⁾ P.-R. Rosset, *Les holding Companies et leur imposition en Suisse*, page 26.

²⁾ Art. 3, avant-dernier alinéa LCD.

consistant généralement en une faible imposition du capital-actions et des réserves et l'exonération totale de l'impôt sur le bénéfice, est accordée aux sociétés de capitaux et aux sociétés coopératives qui ont pour but l'administration de participations à d'autres sociétés.

Une définition aussi générale de la société holding ne nous paraît pas suffisante et peut donner lieu à certaines difficultés lorsque des sociétés, tout en ayant pour but principal l'administration de participations financières, possèdent encore d'autres biens, tels que des immeubles ou des créances par exemple, ou obtiennent des sociétés contrôlées, outre le dividende des participations, des redevances ou des royalties.

La loi neuchâteloise est, à notre connaissance, la seule loi fiscale suisse qui précise, sans doute possible, les conditions requises pour qu'une société de participations puisse bénéficier de l'imposition spéciale.

Est une société holding au sens de la loi sur les contributions directes, la société dont les participations ayant une influence déterminante, représentent au moins le 75 % de l'actif brut total et dont le rendement des participations représente au moins le 75 % du rendement brut total. Il s'agit donc d'une double condition; une société anonyme dont les participations représenteraient le 90 % de l'actif brut total, mais dont le rendement des participations ne représenterait que le 50 % du rendement brut total, n'est pas une société holding au sens de la loi neuchâteloise. Cette société bénéficierait par contre des allègements prévus à l'art. 67, al. 1 et 2 LCD.

Relevons que l'imposition prévue à l'art. 67, dernier alinéa LCD, représente l'impôt minimum dû par les sociétés holding. Une société ne peut pas choisir d'être imposée conformément à l'art. 67, al. 1 et 2 LCD, si l'impôt dû en application de ces dispositions lui est plus favorable; tel serait le cas, par exemple, si les participations déterminantes représentaient 99 % de l'actif brut et le rendement des participations 99 % du rendement brut total. Une telle société doit au minimum l'impôt de 0,5 ‰ sur le capital versé et les réserves apparentes et 0,5 % sur le bénéfice net.

Signalons enfin que le texte légal ne mentionne que les réserves apparentes. Les réserves latentes, notamment sur les participations, ne sont donc pas imposables. Quant au bénéfice imposable, il est déterminé de la même manière que pour les sociétés à base de capitaux, c'est-à-dire conformément à l'art. 61 LCD.

§ 7. Les Fondations en faveur du personnel des entreprises

Les caisses de retraite

Le canton de Neuchâtel est un des rares cantons suisses qui imposent les fondations en faveur du personnel des entreprises et les caisses de retraite. Seuls les cantons de Fribourg, Appenzell Rh. Int., Argovie, Valais et Genève ¹⁾ imposent totalement ou partiellement ces institutions. La Confédération, en matière d'IDN, exonère totalement les fonds de prévoyance ou de bienfaisance en faveur du personnel des entreprises ²⁾.

Les dispositions légales concernant les fondations en faveur du personnel des entreprises et les caisses de retraite sont contenues dans les art. 20, 65 al. 2 et 3, 77 et 160, chiffre 3 et dernier alinéa LCD.

Art. 20. — Paient l'impôt direct conformément à l'article 77:

- a) les fondations destinées à servir des prestations sociales (chômage, maladie, vieillesse, invalidité, etc.) au personnel d'une ou de plusieurs entreprises et constituées conformément aux articles 80 et suivants du code civil suisse, de telle manière que ni le capital ni le revenu ne puissent être détournés de leur destination,
- b) les caisses destinées à servir des prestations sociales au personnel d'une collectivité de droit public.

Art. 65, al. 2 et 3. — La réserve mathématique des sociétés d'assurances concessionnaires n'est pas imposable.

Est en revanche imposable, sous déduction du déficit technique éventuel, la moitié de la réserve mathématique ou de la valeur de rachat des assurances de groupe des autres institutions, telles que caisses de retraite ou de pensions et fonds de prévoyance.

Art. 77. — Les personnes morales énumérées à l'article 20 ne sont soumises qu'à l'impôt sur la fortune nette au taux de 2 ‰.

Lorsque plus de 30 % des bénéficiaires de ces personnes morales sont domiciliés hors du canton, l'impôt est réduit en proportion.

¹⁾ Le canton de Genève n'impose que la fortune immobilière et son rendement.

²⁾ AIN, art. 16, chiffre 4 bis.

Art. 160. — Sont exonérés de l'impôt direct communal:

...

3. les personnes morales mentionnées aux articles 19, lettres a à f et 20,

...

Toutefois, les immeubles appartenant aux personnes morales et aux fonds mentionnés aux articles 19 et 20 sont soumis à l'impôt direct communal à leur valeur d'estimation, sous déduction d'une part proportionnelle des dettes, à l'exception des immeubles ou parts d'immeubles affectés directement au but social.

La question de l'imposition des fonds de prévoyance et des caisses de retraites a été longuement discutée lors de l'élaboration du projet de la loi actuelle sur les contributions directes. La commission chargée de l'examen de ce projet de loi, constatant que la plupart des cantons et la Confédération dispensaient ces institutions du paiement de tout impôt, aurait voulu en faire de même dans le canton de Neuchâtel. Elle s'est toutefois ralliée au point de vue du Conseil d'Etat pour les raisons suivantes: ¹⁾

« D'une part, l'exonération des fonds de prévoyance crée une inégalité flagrante entre le citoyen qui s'assure une rente viagère auprès d'une compagnie privée et le citoyen qui a un simple droit d'expectative sur la caisse de retraite de l'entreprise qui l'emploie. Dans le premier cas, si la réserve mathématique de la compagnie d'assurance n'est pas impossible (art. 65, al. 2 LCD), l'actif correspondant à cette réserve est impossible chez les assurés jusqu'à concurrence de la valeur de rachat des différentes polices d'assurance vie (art. 48 LCD).

» Dans le second cas, au contraire, si l'on admettait l'exonération de ces institutions, ni le bénéficiaire du droit d'expectative, ni la caisse de retraite ne paierait l'impôt. Pourtant, il est certain qu'un actif existe. Si l'on ne veut pas créer une inégalité, il faut donc l'imposer, soit chez le bénéficiaire, soit chez la caisse. C'est ce qu'a fait le Conseil d'Etat, en préférant toutefois imposer la caisse et exonérer les bénéficiaires:

¹⁾ Rapport de la commission chargée de l'examen du projet de loi sur les contributions directes, du 12 février 1949, pages 10 et 11.

... il est plus juste de frapper l'actif de la caisse, qui est certain, plutôt que le droit du bénéficiaire qui, dans la plupart des cas, n'est qu'éventuel et n'a aucune valeur de rachat.

» D'autre part, le Conseil d'Etat a tenu compte de la situation spéciale des caisses de retraite et fonds de prévoyance en n'imposant leurs réserves mathématiques que jusqu'à concurrence du 50 % (art. 65, al. 3 LCD). »

Imposition de la réserve mathématique

Aux termes de l'art. 65, al. 3 LCD « est imposable, sous déduction du déficit technique éventuel, la moitié de la réserve mathématique ou de la valeur de rachat des assurances de groupe des autres institutions, telles que caisses de retraite ou de pensions et fonds de prévoyance ». Il résulte a contrario de cette disposition que la moitié de la réserve mathématique est déductible des actifs bruts des institutions de prévoyance. La réserve mathématique est la différence entre la valeur actuelle des prestations de la caisse et la valeur actuelle des recettes actuelles et futures de la caisse (intérêts des capitaux et cotisations des membres). En d'autres termes, la réserve mathématique nette est égale à la somme nécessaire pour permettre à la caisse de faire face à ses engagements, compte tenu des prestations des membres et des intérêts des capitaux. Si l'actif net de la caisse est supérieur à la réserve mathématique, il en résulte un bénéfice technique; dans le cas inverse, il se produit un déficit technique.

Le texte légal de l'art. 65, al. 3 LCD n'est pas très clair et pourrait être interprété de deux manières différentes :

1. le déficit technique entier se déduit de la réserve mathématique entière, le solde étant imposé à 50 %;
2. le déficit technique entier se déduit de la moitié de la réserve mathématique, le solde étant imposé à 100 %.

La seconde interprétation est certainement celle qu'il convient de retenir, car la première interprétation aboutit en fait à ne déduire que la moitié du déficit technique, ce qui est contraire à la loi. En appliquant l'art. 65, al. 3 LCD dans sa lettre et dans son esprit, on peut définir la fortune imposable des institutions considérées comme étant égale à la moitié de la réserve mathématique plus le bénéfice technique ou moins le déficit technique éventuel.

Le législateur n'a fait aucune différence entre la réserve mathématique des rentes en cours (prestations échues) et celle des prestations différées. Toutefois, considérant que les rentes en cours n'ont généralement pas de valeur de rachat auprès des compagnies d'assurances et que les institutions de prévoyance réassurées auprès d'une compagnie d'assurance ne doivent, par voie de conséquence, l'impôt que sur les actifs correspondant aux rentes différées, à l'exclusion des rentes en cours, les autorités fiscales neuchâteloises ont admis qu'il était équitable de traiter de la même manière les institutions autonomes et celles qui sont réassurées. Par conséquent, les fonds de prévoyance et caisses de retraite peuvent déduire de leur actif brut:

1. les dettes ordinaires,
2. la réserve mathématique totale des rentes en cours,
3. la moitié de la réserve mathématique nette des prestations différées.

Exemple:

<i>Actif</i>	<i>Bilan technique</i>	<i>Passif</i>	
Valeur actuelle des cotisations futures des membres . . .	12.000.000	Valeur actuelle des prestations futures de la caisse . . .	18.000.000
Immeubles	1.000.000	Valeur actuelle des rentes en cours . .	1.500.000
Portefeuille titres . .	5.000.000	Passif hypothécaire.	500.000
Déficit technique . .	2.000.000		
	<u>20.000.000</u>		<u>20.000.000</u>

Détermination de la taxation:

Valeur actuelle des prestations futures de la caisse . .	18.000.000
./. valeur actuelle des cotisations futures des membres . .	12.000.000
Réserve mathématique nette des prest. différées . . .	<u>6.000.000</u>
Moitié de la réserve mathématique	3.000.000
./. le déficit technique	<u>2.000.000</u>
Fortune imposable de la caisse	<u>1.000.000</u>

Autre manière de déterminer la taxation:

Actif commercial brut (immeubles et titres)		6.000.000
./ 50 % de la réserve mathématique nette des prestations différées	3.000.000	
./ 100 % de la réserve mathématique des rentes en cours	1.500.000	
./ passif hypothécaire	500.000	5.000.000
Fortune imposable de la caisse		<u>1.000.000</u>

Les assurances de groupe

L'art. 65, al. 3 LCD prévoit que la valeur imposable des assurances de groupe conclues par les fonds de prévoyance en faveur du personnel des entreprises ou éventuellement des caisses de retraite, correspond à la moitié de la valeur de rachat ou de la réserve mathématique lorsqu'il n'y a pas ou pas encore de valeur de rachat. Tel est le cas pour les assurances de rentes pures qui n'ont pas de valeur de rachat et pour les contrats d'assurances de groupe durant le délai de trois ans pendant lequel l'assurance n'est pas rachetable. Ces contrats ont de toute façon une réserve mathématique et c'est le 50 % de cette réserve mathématique qui est imposable.

D'après les calculs actuariels de plusieurs compagnies d'assurances, la valeur de rachat ou la réserve mathématique des assurances de groupe correspond presque invariablement à 73,6 % des primes payées (moyenne des contrats).

L'art. 48, al. 2 LCD admet le principe d'une méthode d'approximation pour calculer la valeur de rachat des assurances:

« Pour calculer la valeur de rachat qu'il indique à l'ayant droit afin de lui permettre d'établir sa déclaration, l'assureur peut se servir d'une méthode d'approximation dont les principes auront été approuvés par le bureau fédéral des assurances. »

Les autorités fiscales neuchâteloises ont admis ce pour-cent forfaitaire de 73,6 % pour déterminer la valeur de rachat des contrats d'assurances de groupe. Par conséquent, la valeur imposable des assurances de groupe conclues par les fonds de prévoyance auprès des compagnies

d'assurances concessionnaires correspond au 50 % de la valeur de rachat, c'est-à-dire au 50 % de 73,6 % = 36,8 % du total des primes payées. Ainsi, un fonds de prévoyance peut faire calculer tous les quatre ou cinq ans, par exemple, la valeur de rachat exacte de ses contrats d'assurances de groupe et, durant les années intermédiaires, ajouter à la moitié de cette valeur de rachat, le 36,8 % des primes payées au cours de ces années. De longs et coûteux calculs sont ainsi évités.

Il convient de relever que l'art. 65, al. 3 LCD, qui prévoit l'imposition de la moitié de la valeur de rachat des assurances de groupe, n'est applicable qu'aux institutions qui sont mentionnées dans cet article. Lorsque des polices d'assurances de groupe ou des polices individuelles sont conclues par un employeur en faveur du personnel de son entreprise sans qu'il y ait constitution d'une fondation au sens de l'art. 80 CC, l'art. 65, al. 3 LCD n'est pas applicable. Dans ce cas, ce n'est pas le 50 % de la valeur de rachat qui est imposable, mais la valeur de rachat totale, conformément aux art. 37, al. 2, lettre h et 48 LCD. Cette réglementation ne nous paraît pas très équitable. Il n'y a, selon nous, aucune raison de traiter différemment les assurances de groupe conclues par l'intermédiaire d'une fondation et celles qui sont conclues directement par l'employeur, lorsque les conditions requises, mentionnées à la page 102 ci-après, sont remplies.

Concernant la déduction des primes et cotisations d'assurances chez l'employeur, nous renvoyons au chapitre IV, page 102.

Taux de l'impôt et réduction proportionnelle

L'art. 77, al. 1 LCD, fixe le taux de l'impôt direct cantonal dû par les fonds de prévoyance et les caisses de retraite. Le taux est de 2 ‰ de la fortune nette déterminée conformément à l'art. 65, al. 3 LCD. C'est un impôt proportionnel sur la fortune nette seulement; il n'y a pas d'impôt sur le revenu. Les fondations sont, en outre, exonérées de l'impôt complémentaire sur les immeubles dû par les personnes morales ¹⁾.

L'art. 77, al. 2 LCD, prévoit que « lorsque plus de 30 % des bénéficiaires de ces personnes morales (fonds de prévoyance et caisses de

¹⁾ L'art. 79 LCD énumère limitativement les personnes morales soumises à l'impôt complémentaire; les fondations ne sont pas mentionnées.

retraite) sont domiciliés hors du canton, l'impôt est réduit en proportion ». Ce deuxième alinéa de l'art. 77 ne concerne-t-il que les fonds de prévoyance et les caisses de retraite ayant leur siège dans le canton de Neuchâtel? Ou trouve-t-il également son application s'agissant d'institutions ayant leur siège hors du canton, mais qui sont propriétaires d'immeubles sis sur territoire neuchâtelois?

Certes, dans l'idée du législateur neuchâtelois, cette exonération partielle ne concerne que les institutions domiciliées dans le canton de Neuchâtel. Dans son rapport du 22 juin 1954, le Conseil d'Etat déclare:

« Cette disposition a pour but de faciliter la fixation dans notre canton du siège des fondations constituées en faveur du personnel d'une ou de plusieurs entreprises possédant des établissements dans plusieurs cantons » ¹⁾. Cette distinction nous paraît toutefois contraire aux règles édictées par le TF dans le domaine de la double imposition intercantonale ainsi qu'au principe de l'égalité des citoyens devant la loi. Selon la jurisprudence constante du TF, un canton ne peut imposer différemment et plus lourdement un contribuable parce qu'il n'est pas pleinement soumis à sa souveraineté fiscale, mais qu'en raison de ses attaches territoriales il doit encore l'impôt dans un autre canton ²⁾. En d'autres termes, un canton ne peut soumettre un type de personnes morales à des règles différentes selon que, dans un cas concret, une personne morale y a son siège ou, au contraire, uniquement une succursale ou un simple immeuble ³⁾. Cette distinction aboutit en fait à l'instauration d'un véritable privilège de lieu en faveur des fondations domiciliées dans le canton de Neuchâtel. Par conséquent, l'art. 77, al. 2 LCD est applicable à toutes les personnes morales mentionnées à l'art. 20 LCD, sans distinction du lieu de leur siège. Ainsi, un fonds de prévoyance dont le siège est à Bâle et dont tous les bénéficiaires sont domiciliés hors du canton de Neuchâtel, ne doit aucun impôt direct cantonal dans le canton de Neuchâtel sur les immeubles qu'il possède dans le canton de Neuchâtel.

¹⁾ Rapport du Conseil d'Etat au Grand Conseil à l'appui d'un projet de loi portant révision partielle de la loi sur les contributions directes, du 22 juin 1954, page 4.

²⁾ RO 67 I 107.

³⁾ Dans son arrêt du 22 décembre 1948 « La Suisse » contre Berne et Vaud, le TF a jugé contraire au principe de la double imposition intercantonale l'art. 63, al. 2 de la loi bernoise sur les impôts directs, du 29 octobre 1944, aux termes duquel les sociétés d'autres cantons qui ne sont imposables dans le canton de Berne que pour des immeubles sont assujetties au système d'imposition prévu pour les personnes physiques.

Impôt direct communal dû par les fonds de prévoyance et les caisses de retraite

L'art. 160 LCD pose le principe de l'exonération de l'impôt direct communal des personnes morales mentionnées à l'art. 20 LCD, à l'exception toutefois des immeubles leur appartenant qui sont soumis à l'impôt direct communal à leur valeur d'estimation cadastrale, sous déduction d'une part proportionnelle des dettes. Les immeubles ou parts d'immeubles affectés directement au but social, ne sont pas imposés.

Cet article 160 LCD, qui concerne également les personnes morales mentionnées à l'art. 19 LCD, doit être précisé de la manière suivante:

- a) Parmi les dettes entrant en considération pour déterminer la part proportionnelle déductible, il faut comprendre non seulement le passif hypothécaire, mais également les autres dettes éventuelles ainsi que la moitié de la réserve mathématique des fonds de prévoyance et caisses de retraite (art. 65, al. 3 LCD).
- b) Les personnes morales mentionnées à l'art. 20 LCD ne possèdent généralement pas d'immeubles « affectés directement au but social »; les immeubles qu'elles possèdent sont des placements de fortune. La dernière phrase de l'art. 160 LCD est applicable le plus souvent aux personnes morales mentionnées à l'art. 19 LCD. Comme exemples d'immeubles affectés « directement » au but social, on peut citer: les hôpitaux, asiles, hospices, homes d'enfants, etc.
- c) L'art. 77, al. 2 LCD n'est pas applicable concernant l'impôt direct communal. La réduction proportionnelle prévue à cet article ne concerne que l'impôt direct cantonal. Ainsi, un fonds de prévoyance ayant son siège à Bâle et possédant un immeuble à La Chaux-de-Fonds, devra payer l'impôt direct communal sur cet immeuble, sous déduction d'une part proportionnelle des dettes, même si aucun bénéficiaire de la fondation n'est domicilié dans le canton et que cette dernière soit totalement exonérée de l'impôt direct cantonal en vertu de l'art. 77, al. 2 LCD.
- d) Les personnes morales mentionnées aux art. 19 et 20 LCD sont imposées à l'impôt direct communal conformément aux tarifs applicables aux personnes physiques (art. 166, al. 2).

- e) L'art. 160 LCD ne prévoit qu'un impôt sur la fortune immobilière appartenant aux personnes mentionnées aux art. 19 et 20 LCD. Le revenu de ces immeubles n'est pas imposable.

§ 8. Les personnes morales totalement exonérées de l'impôt

L'article 19 LCD indique les personnes morales et les collectivités bénéficiant d'une exemption totale des impôts directs cantonaux. Certaines d'entre elles sont d'ailleurs exonérées des impôts cantonaux et communaux par la législation fédérale elle-même. Il convient de relever que les personnes morales mentionnées à l'art. 19 LCD peuvent faire l'objet d'une imposition directe communale pour les immeubles ou parts d'immeubles non affectés directement au but social dont elles sont propriétaires (art. 159 et 160 LCD).

L'article 19 LCD a la teneur suivante:

Art. 19. — Sont exemptés de l'impôt direct:

- a) la Confédération conformément aux dispositions de la législation fédérale,
- b) l'Etat,
- c) les communes neuchâteloises,
- d) les caisses de compensation instituées par la loi fédérale sur l'assurance vieillesse et survivants,
- e) les caisses de compensation pour allocations familiales juridiquement indépendantes, constituées par les employeurs ou par des associations d'employeurs et d'employés,
- f) les fonds spéciaux de pure utilité publique, les immeubles ou parts d'immeubles destinés aux cultes ainsi que les personnes morales au bénéfice de dispositions constitutionnelles ou législatives ou dont la fortune et les revenus sont affectés à l'instruction, à l'assistance des pauvres, des malades, des vieillards ou des invalides ou à d'autres buts de pure utilité publique,
- g) les compagnies de chemins de fer, tramways, bateaux à vapeur, navigation aérienne et autres entreprises publiques de transport concessionnaires, lorsque leur produit net ne permet pas de répartir sur le capital engagé un revenu supérieur à 4 %.
- h) Les caisses servant à l'assurance maladie, à l'exclusion des sociétés d'assurance concessionnaires.

a) *La Confédération*

Aux termes de l'article 10 de la loi fédérale sur les garanties politiques et de police en faveur de la Confédération, du 26 mars 1934, « la caisse fédérale et tous les fonds administrés par la Confédération, ainsi que les immeubles, établissements et matériaux affectés directement à un but fédéral, échappent aux impôts directs des cantons ».

Le TF a déclaré à maintes reprises que cette disposition était applicable aux douanes (immeubles administratifs).

Il a en outre jugé qu'elle ne devait pas être interprétée restrictivement. Les immeubles fédéraux sont soustraits à la souveraineté fiscale des cantons dès que le but principal auquel ils sont affectés est en rapport étroit avec un des buts de la Confédération. Tel est le cas lorsqu'un immeuble sert, par son affectation, à garantir la régularité et la sécurité d'un service administratif, bien que l'administration ne l'occupe pas elle-même. Et le TF a admis en particulier que les immeubles acquis par la Confédération pour loger les douaniers ne l'ont pas été dans le but d'en tirer bénéfice, mais aux fins d'assurer le fonctionnement du service des douanes. Il faut en effet qu'une partie, tout au moins, du personnel loge à proximité immédiate du local de service et cela ne serait pas toujours possible si l'administration devait se contenter des logements loués par des particuliers ¹⁾.

Quant aux C. F. F., ils sont régis par l'art. 6, alinéa 1, de la loi fédérale sur les chemins de fer fédéraux, du 23 juin 1944, aux termes duquel « les chemins de fer fédéraux, y compris leurs services accessoires et leurs services auxiliaires, rentrant dans le champ d'activité d'une entreprise de transport, tels que usines électriques, ateliers, entrepôts, etc., sont exempts de tout impôt cantonal ou communal. Cette exemption ne s'étend pas aux immeubles qui ne sont pas nécessaires à l'exploitation ». Et le TF a jugé, en particulier, que les maisons des garde-voies, les jardins entourant ces maisons, les locaux servant d'habitation aux chefs de dépôt, les forêts protégeant la voie, les entrepôts et les buffets de gare bénéficient de l'exonération ²⁾. Quant aux immeubles servant à loger du personnel C. F. F., ils sont également exonérés en principe de tout impôt cantonal ou communal. Il semble toutefois, d'après le

¹⁾ RO 65 I 163, JdT 1939 I, 585.

²⁾ RO 33 I 782, 46 I 158 cons. 2, 60 I 150 cons. 2, 76 I 263 cons. 3; JdT 1934 I 442, 1951 I 317, 1957 I 54; RO 82 I 128.

dernier arrêt rendu sur ce point par notre Cour suprême dans un litige opposant le canton de Neuchâtel aux C. F. F. que lorsqu'une maison est partiellement destinée à loger des employés et est louée, pour le surplus, à des tiers, la franchise fiscale est partielle, proportionnée à la valeur de la partie de l'immeuble destinée au personnel ¹⁾).

Les immeubles qui ne sont visés ni par l'art. 10 de la loi fédérale sur les garanties politiques et de police en faveur de la Confédération, du 26 mars 1934, ni par l'art. 6, alinéa 1, de la loi fédérale sur les chemins de fer fédéraux, du 23 juin 1944, sont en revanche, imposables par les cantons et par les communes.

b) *L'Etat*

L'Etat ne se paie pas d'impôt à lui-même. Par contre, conformément à l'art. 159 al. 2 et 160, chiffre 3 LCD, les communes sur le territoire desquelles l'Etat possède des immeubles productifs, peuvent l'imposer sur la valeur d'estimation cadastrale de ces immeubles, sans défalcation des dettes. Les immeubles affectés à un service public ne peuvent donc pas faire l'objet d'une imposition de la part des communes (par exemple: bâtiments de la Préfecture, des prisons, de l'Université, du gymnase cantonal, etc.). Le taux de l'impôt direct communal sur la fortune est celui qui est applicable aux personnes physiques. Le revenu des immeubles n'est pas imposable.

c) *Les communes neuchâteloises*

Les communes neuchâteloises ne sont soumises à aucun impôt direct cantonal depuis le 1^{er} janvier 1955 ²⁾. Par contre, comme l'Etat, et dans les mêmes conditions, elles sont soumises aux impôts communaux en vertu des art. 159, al. 2 et 160, chiffre 2 LCD (voir ci-dessus lettre b).

d et e) *Les caisses de compensation*

Les caisses de compensation instituées par la loi fédérale sur l'assurance vieillesse et survivants, ainsi que les caisses de compensation pour allocations familiales sont des personnes morales de droit public. Leur

¹⁾ RO 76 I 262; JdT 1951 I 317; RO 82 I 128, JdT 1957 I 54.

²⁾ Loi du 15 février 1955 portant révision partielle de la loi sur les contributions directes. Voir également rapport du Conseil d'Etat du 22 juin 1954, pages 6 et 7.

exonération est parfaitement justifiée, étant donné leur fonction, qui est sans contredit d'utilité publique. L'exonération s'étend non pas seulement aux caisses de compensation pour allocations familiales, mais d'une façon très générale aux caisses de compensation pour toutes prestations ayant le caractère de prestations sociales. En outre, elle vaut non seulement pour les caisses créées par les employeurs, mais aussi pour celles qui ont été constituées en commun par des groupements d'employeurs et d'employés ¹⁾).

f) *Les personnes morales de pure utilité publique*

La loi portant revision partielle de la loi sur les contributions directes, du 15 février 1955, a modifié la situation fiscale des personnes morales d'utilité publique. Alors que jusqu'au 31 décembre 1954 les fonds spéciaux d'utilité publique étaient en principe, sauf décision contraire du Conseil d'Etat, assujettis à un modeste impôt cantonal sur la fortune, au taux de 2½ ‰, ils sont désormais exonérés de tout impôt cantonal (art. 19) ²⁾. L'expression « utilité publique », entendue au sens large, pourrait s'appliquer à toutes les entreprises et tendances qui servent de quelque manière l'intérêt général. La loi révisée n'accorde cependant pas l'exonération dans une mesure aussi étendue. S'inspirant de la jurisprudence du TF en matière d'IDN ³⁾, le législateur neuchâtelois a marqué son intention de poser à l'avenir des conditions plus sévères à l'octroi de l'exonération en mettant au bénéfice de cette dernière non pas tous les fonds d'utilité publique ou de bienfaisance, mais uniquement les fonds de *pure utilité publique* ⁴⁾.

Cette expression a été adoptée pour la première fois pour le nouvel impôt de guerre extraordinaire. Elle l'a été également par la suite par l'ACF concernant la perception d'un sacrifice unique pour la défense nationale, du 19 juillet 1940 (art. 12, ch. 3); elle figure actuellement dans l'ACF concernant la perception d'un impôt pour la défense nationale, du 9 décembre 1940 (art. 16, ch. 3). Dans l'intention du législateur, cette expression de pure utilité publique devait consacrer la solution déjà

¹⁾ Archives 15, 530; RDAF 1947, 148.

²⁾ Rapport du Conseil d'Etat du 22 juin 1954, page 4.

³⁾ JdT 1948 I page 567.

⁴⁾ Voir art. 20 lettre a) de la loi du 19 avril 1949 LCD (abrogé) et art. 19 lettre f) nouveau LCD.

admise par la loi fédérale sur les droits de timbre, du 4 octobre 1917 (art. 17, al. 2) et elle a toujours été interprétée en ce sens qu'il ne suffisait pas pour justifier l'exonération de l'impôt que le but d'une association fût d'utilité publique, mais qu'il fallait que son activité, comme celle de ses membres, fût désintéressée ¹⁾). Cette jurisprudence a été confirmée dans l'arrêt *Kaufmännische Corporation St. Gallen*, du 9 mars 1945 ²⁾), dans lequel il a été rappelé qu'au cours de la discussion qui eut lieu au Conseil des Etats au sujet du renouvellement de l'impôt de guerre, le rapporteur de la commission avait expressément déclaré que les entreprises possédant un caractère mixte, c'est-à-dire à la fois économique et d'intérêt public, ne devaient pas jouir de l'exonération fiscale ³⁾).

Appliquant ces principes au cas d'une association ayant pour but, aux termes de ses statuts, de favoriser les intérêts touristiques d'une ville et de ses environs, en y attirant les étrangers et en leur y facilitant et agréant le séjour, le TF a décidé, dans un arrêt du 26 septembre 1947 ⁴⁾), que le but d'une telle association n'était pas de « pure utilité publique ». Tout en reconnaissant que l'association en question étendait effectivement son activité hors du domaine purement économique, c'est-à-dire dans celui de la vie intellectuelle et artistique et visait ainsi en une certaine mesure à favoriser la culture générale, il n'en a pas moins considéré que les manifestations de cette activité restaient cependant subordonnées au but principal de l'association et ne constituaient par conséquent que des moyens destinés à le réaliser.

En application des mêmes principes, le TF a refusé, d'une manière générale, l'exonération à toutes les organisations économiques et professionnelles ⁵⁾), même lorsque leur activité n'assure pas directement la sauvegarde des intérêts individuels des membres, mais favorise les intérêts généraux d'une profession ou d'une ou plusieurs branches économiques ⁶⁾).

¹⁾ RO 63 I 319, 66 I 180.

²⁾ RO 71 I 119 et suiv.

³⁾ Bulletin sténographique 1919, page 113.

⁴⁾ Archives 16, 350. RDAF 1948, 78; voir également Archives 16, 395.

⁵⁾ En droit fiscal neuchâtelois, les associations qui ont pour but la défense des intérêts professionnels de leurs membres ainsi que les autres associations à but idéal, sont imposées conformément à l'art. 68, al. 3 LCD (voir § 5 ci-dessus, page 47).

⁶⁾ ATF 21 décembre 1937, 10 juillet et 9 mars 1945 et 29 mars 1949. Archives 7, 11; 14, 239; 18, 168.

Pour être de pure utilité publique au sens de l'art. 19, lettre f LCD, l'activité déployée par un groupement doit donc être fondée sur l'altruisme et servir exclusivement et directement le bien-être général. Une telle activité doit être exercée d'une manière désintéressée et suppose la volonté de faire des sacrifices financiers en faveur de tiers en visant, sans avantage personnel, des buts situés au dehors de la sphère des intérêts propres du groupement ou de ses membres ¹⁾). Ne constitue un sacrifice financier que la prestation accomplie avec renoncement évident à toute contre-prestation ²⁾).

Selon la jurisprudence constante du TF, une exonération d'impôt ne peut être accordée que si la fortune et son rendement sont *effectivement* utilisés à satisfaire un but de pure utilité publique et n'est pas simplement destiné à un tel but ³⁾). Enfin, une institution ne peut prétendre à l'exonération que si ses ressources sont affectées *directement* à des buts de pure utilité publique; leur utilisation indirecte est sans conséquence ⁴⁾). Dans son rapport du 24 avril 1948, le Conseil d'Etat s'est expressément rallié à cette manière de voir ⁵⁾). Le Conseil d'Etat admet pourtant une exception à cette règle: une personne morale ou un fonds sont reconnus d'utilité publique, alors même que leur but n'est pas effectivement réalisé immédiatement, lorsque les besoins auxquels les biens doivent faire face n'existent pas au moment de la taxation. C'est le cas du fonds de construction et de renouvellement d'un hôpital pour enfants exploité sur une base d'utilité publique, lorsqu'il n'est mis à contribution que de temps à autre, suivant les besoins de réparation et les moyens existants. Par contre, une fondation qui a pour but de soulager les pauvres, mais qui ne le réalisera que lorsque son capital aura atteint un certain montant déterminé par le fondateur, ne pourra être reconnue d'utilité publique qu'au moment où le capital ou son revenu serviront effectivement à soulager les pauvres.

La nature juridique de la personne morale ou du fonds importe peu. Ce peut être aussi bien une fondation, une association, une société coopérative ou même une société anonyme, qu'un fonds non érigé en fondation et institué par un acte à cause de mort ou entre vifs. Le fait

¹⁾ Archives 19, 328.

²⁾ Archives 19, 211.

³⁾ Archives 12, 110.

⁴⁾ Archives 19, 211.

⁵⁾ Bulletin officiel du Grand Conseil, vol. 114, page 192.

que le fonds ou la personne morale ait été créé en vertu d'une ordonnance ou d'une décision des autorités ou qu'il reçoit des subsides de la Confédération, du canton ou des communes ne constitue pas, à lui seul, un critère permettant d'admettre le caractère de pure utilité publique ¹⁾).

Le Conseil d'Etat, dans son rapport du 24 avril 1948, donne les exemples suivants, que nous croyons utile de reproduire :

« Sont d'utilité publique :

» Les fonds et établissements dont la fortune ou le revenu sont affectés aux cultes reconnus, à l'instruction publique, à l'assistance des pauvres, des malades, des vieillards ou des invalides, à l'encouragement désintéressé de manifestations artistiques ou de recherches scientifiques, à la conservation de monuments historiques ou artistiques, à la lutte contre l'alcoolisme ou certaines maladies. Il en est de même en général des sociétés de tir.

» En revanche, ne sont pas d'utilité publique :

» Les entreprises de transports (qui sont régies par la disposition spéciale de l'art. 19, lettre g LCD), les fondations de famille, les établissements qui limitent leur assistance aux membres d'une famille déterminée ou d'un groupe de personnes déterminé, les sociétés qui cherchent principalement à instruire et à divertir leurs membres, les sociétés de chasse, de pêche, etc. Le développement de relations amicales, les publications faites sur une base commerciale, d'une revue scientifique, l'édition d'une revue politique, la vente d'objets d'art, d'instruments et de cahiers de musique, de livres religieux, l'exploitation d'un restaurant sans alcool ne constituent également pas des buts d'utilité publique. »

Selon la jurisprudence du TF, l'activité d'une société de gymnastique ne vise pas non plus un but de pure utilité publique ²⁾). Les collectivités qui s'occupent de logements dits d'utilité publique en faveur de milieux économiquement faibles n'ont droit à l'exonération que si leur activité se fonde sur les sacrifices de leurs membres en vue du but social ³⁾). Tel n'est pas le cas d'une société coopérative pour la construction de maisons

¹⁾ Archives 16, 350; RDAF 1948, 78; Archives 16, 395. Voir également le rapport du Conseil d'Etat au Grand Conseil à l'appui d'un projet de loi sur les contributions directes, du 24 avril 1948, page 20.

²⁾ Archives 16, 338.

³⁾ Archives 17, 141.

d'habitation, dont le but est de procurer à ses membres des logements à bon marché, car le but primordial et direct de cette société est de satisfaire les besoins de ses membres. D'après une jurisprudence récente, une association qui recueille des objets usagés pour les mettre en bon état et les céder à bas prix aux personnes peu aisées (« Brockenhaus ») n'exerce pas une activité reposant sur le désintéressement et pouvant donc fonder un droit à l'exonération en raison de buts de pure utilité publique, lorsque les fonds de roulement nécessaires proviennent principalement d'une exploitation gérée en la forme commerciale et que ni les membres de l'association ni des tiers ne font des sacrifices appréciables ¹⁾).

Signalons pour finir que, bien que la loi soit muette sur ce point, une *exonération partielle* peut être envisagée. Dans ce cas, la collectivité doit faire le départ exact des éléments de fortune qui sont destinés à des buts de pure utilité publique, de telle manière que ces éléments ne puissent être détournés de leur destination ²⁾).

Les personnes morales au bénéfice de dispositions constitutionnelles ou législatives

Parmi les personnes morales au bénéfice de dispositions constitutionnelles, il convient de citer l'Eglise et les paroisses. Aux termes de l'art. 71, al. 4 de la constitution neuchâteloise, « l'Eglise et les paroisses, tant protestantes que catholiques, sont exemptes d'impôt sur tous leurs biens et de tous droits de mutation ou de succession ». Cette prescription est impérative et, en tant que relevant du droit constitutionnel, annule toute disposition légale contraire, qu'une telle disposition ait été adoptée antérieurement ou postérieurement. Aussi, en vertu du principe susmentionné, l'art. 160, dernier alinéa LCD, qui permettrait aux communes d'imposer les paroisses protestantes et catholiques sur les immeubles qu'elles possèdent sur leur territoire, ne peut s'appliquer aux personnes morales dont les biens sont exonérés de tout impôt direct par une disposition constitutionnelle et, plus particulièrement, aux paroisses protestantes et catholiques visées par l'art. 71 de la constitution cantonale.

Parmi les personnes morales au bénéfice de dispositions législatives fédérales, outre la Confédération (voir lettre a ci-dessus) on peut citer

¹⁾ ATF 21 décembre 1956, Archives 25, 358.

²⁾ Archives 16, 279.

les caisses maladie reconnues par la Confédération ¹⁾). Signalons que le Conseil d'Etat a également décidé d'exonérer, à partir du 1^{er} janvier 1955, toutes les caisses servant à l'assurance maladie, qu'elles soient ou ne soient pas reconnues par la Confédération ²⁾). Certaines personnes morales sont au bénéfice de dispositions législatives cantonales: telles la Banque cantonale neuchâteloise ³⁾ et la Caisse cantonale d'assurance populaire ⁴⁾, par exemple.

g) Les compagnies de transport concessionnaires

L'exonération des entreprises de transport concessionnaires, prévue à l'art. 19, lettre g LCD, ne dépend pas du fait qu'il n'a été versé aucun dividende ou qu'il a été versé un dividende inférieur à 4%. Ce qui est déterminant, c'est le fait que le bénéfice net d'un exercice ne permet pas de répartir sur le capital engagé un revenu supérieur à 4%.

La notion de « produit net », dont il est question dans le texte légal, revêt ici une importance particulière. Il s'agit du bénéfice commercial net déterminé conformément aux prescriptions de la loi fédérale sur la comptabilité des chemins de fer. Les impôts acquittés durant l'exercice précédent ne seront pas réincorporés au compte de profits et pertes, car ils ne constituent pas un bénéfice distribuable ⁵⁾.

Par capital engagé, il faut entendre le capital-actions, s'il s'agit d'une société anonyme, à l'exclusion des réserves, ou le capital social s'il s'agit d'une société coopérative.

¹⁾ Art. 31 de la loi fédérale sur l'assurance en cas de maladie et d'accidents, du 13 juin 1911.

²⁾ Le législateur a confirmé cette pratique par la loi portant revision partielle de la loi sur les contributions directes, du 20 novembre 1957 (en complétant l'art. 19 LCD par une lettre h).

³⁾ Art. 6 de la loi sur la Banque cantonale neuchâteloise, du 15 mars 1938.

⁴⁾ Art. 6 de la loi sur la Caisse cantonale d'assurance populaire, du 21 avril 1949.

⁵⁾ Bl. Clerc. — Les personnes morales de droit privé en droit fiscal neuchâtelois, article paru dans RDAF 1955, 267.

CHAPITRE IV

LES CONDITIONS OBJECTIVES DE L'ASSUJETTISSEMENT DES PERSONNES MORALES A L'IMPOT DIRECT NEUCHATELOIS

Les articles 60 à 77 LCD décrivent les conditions objectives de l'assujettissement des personnes morales à l'impôt direct neuchâtelois (objet, base du calcul et calcul de l'impôt). Les conditions subjectives de l'assujettissement sont déterminées dans le chapitre premier de la loi.

L'article 60 LCD pose le principe de l'imposition du bénéfice net et du capital des personnes morales poursuivant un but lucratif. Les autres personnes morales sont assimilées aux personnes physiques et imposées selon les règles qui leur sont propres (art. 68 LCD), sous réserve des cas d'exonération totale accordée aux corporations de droit public ainsi qu'aux autres personnes morales de pure utilité publique ou de bienfaisance (art. 19 LCD).

§ 1. Le bénéfice imposable

L'article 61 LCD a la teneur suivante:

Art. 61. — Les articles 28, 29, 31, lettres a à m, et 32 à 34, sont applicables par analogie pour déterminer le bénéfice net.

Entrent notamment en considération pour le calcul de celui-ci:

- a) le solde du compte de profits et pertes, sous réserve du solde reporté de l'exercice précédent,
- b) les sommes affectées à des fonds de réserve ou à des fonds spéciaux, à l'exception des sommes versées à la réserve mathématique des sociétés d'assurances concessionnaires,

- c) les dividendes, les tantièmes, gratifications et participations attribués aux membres des organes et pouvoirs de l'entreprise, ainsi que les tantièmes et participations attribués au personnel,
- d) les amortissements et réserves d'amortissement, à l'exception de ceux qui sont admis par l'usage commercial,
- e) tous les prélèvements opérés sur le résultat de l'exercice avant le calcul du solde du compte de profits et pertes qui ne servent pas à couvrir des frais généraux autorisés par l'usage commercial, les prélèvements opérés en vue d'acquitter les impôts directs, de couvrir les dépenses d'acquisition ou d'amélioration de biens, de rembourser ou d'amortir des dettes ou de faire des libéralités à des tiers,
- f) le montant des ristournes et rabais excédant le 8 % du chiffre des ventes qui en ont bénéficié (art. 63),
- g) les intérêts des parts sociales bonifiés aux sociétaires des sociétés coopératives.

Le premier alinéa de l'article 61, qui déclare applicable par analogie les articles 28, 29 et 31 à 34 LCD, est en contradiction avec le deuxième alinéa, lettre a, stipulant que le bénéfice net imposable a pour point de départ le solde du compte de profits et pertes. La rédaction de l'article 61 crée ainsi une fâcheuse confusion entre la notion de « revenu net » imposable et celle de « rendement net » imposable.

Les exemples suivants mettent en évidence la contradiction que nous signalons :

Selon les règles du CO, une société doit porter dans ses comptes tout ce qui augmente son patrimoine pendant l'exercice comptable, y compris les gains occasionnels et les donations. En application de l'art. 61, al. 2, lettre a, une donation devrait donc faire partie du bénéfice imposable. Le premier alinéa de l'art. 61 déclarant applicable par analogie l'art. 29, aux termes duquel l'acquisition gratuite de biens à titre de donation ne constitue pas un revenu imposable, empêche formellement de considérer une donation comme un élément du bénéfice net imposable. Les autorités fiscales doivent donc corriger, sur ce point, le solde du compte de profits et pertes.

Conformément à l'art. 28, lettre k, applicable par analogie en vertu de l'art. 61, al. 1, l'attribution d'actions gratuites représente un revenu

imposable chez les bénéficiaires. Or, généralement, lorsqu'une personne morale reçoit des actions gratuites ou bénéficie d'une augmentation gratuite de la valeur nominale de participations qu'elle a en portefeuille, le compte de profits et pertes n'en est pas influencé. En application de l'art. 61, al. 2, lettre a, l'attribution d'actions gratuites ne constituerait pas un bénéfice imposable¹⁾; par contre, en vertu de l'art. 61, al. 1, une telle attribution doit être ajoutée au solde du compte de profits et pertes.

L'article 61, al. 2, lettre d, prévoit que les amortissements autorisés par l'usage commercial peuvent être déduits du rendement brut. Conformément à l'usage commercial, l'amortissement d'un immeuble industriel est généralement admis. Le premier alinéa de l'art. 61, déclarant applicable par analogie l'art. 32, il en résulte que, conformément à la lettre c de ce dernier article, les amortissements qui auraient pour effet de ramener la valeur imposable d'un immeuble au-dessous de l'estimation cadastrale, ne peuvent être défalqués des revenus bruts. Cette dernière disposition ne nous paraît pas très juste lorsqu'il s'agit de déterminer le bénéfice net des personnes morales. Tous les biens matériels et immatériels, mobiliers et immobiliers qui sont affectés à la production du bénéfice imposable, devraient pouvoir faire l'objet d'un amortissement destiné à compenser la dépréciation subie en cours d'exercice. Les immeubles industriels et les bâtiments soumis à une détérioration exceptionnelle, en particulier, ne devraient pas échapper à cette règle. La modification de la loi sur ce point est souhaitable.

Relevons enfin que la contradiction existant entre le premier alinéa et le deuxième alinéa de l'article 61, a fortement influencé la pratique des autorités fiscales neuchâteloises en matière de détermination du bénéfice imposable des personnes morales et, plus particulièrement, concernant le traitement fiscal des bénéfices et des pertes en capital. A notre avis, le premier alinéa de l'article 61 est tout à fait inutile et devrait purement et simplement être supprimé. Nous sommes persuadés qu'il n'était pas dans l'intention du législateur de confondre les notions de revenu net et de rendement net; dans son idée, l'alinéa premier de l'article 61, par ses renvois à certains articles applicables aux personnes physiques, n'avait d'autre but que d'éviter certaines répétitions.

¹⁾ ATF 14 juin 1957 (AFC contre Société C.S.A. et Commission genevoise de recours de l'impôt pour la défense nationale).

a) *Le solde du compte de profits et pertes*

D'après l'article 61 LCD, al. 2, lettre a, le solde du compte de profits et pertes est le point de départ du calcul du bénéfice imposable. Ce solde est constitué, en concordance avec le bilan, par la différence de la fortune au commencement et à la fin de l'exercice. La prise en considération du solde reporté de l'exercice précédent s'effectue en augmentant le solde créditeur (bénéfice) de l'exercice en cours du solde débiteur (perte) de l'année précédente ou en le diminuant du solde créditeur (bénéfice) de l'année précédente, ce qui peut le transformer, selon le cas, en solde débiteur (perte); inversement, le solde débiteur de l'année en cours est augmenté du solde créditeur de l'année précédente ou diminué du solde débiteur de l'année précédente, ce qui peut le transformer, selon le cas, en solde créditeur. Il y a lieu de relever spécialement que le bénéfice commercial d'une année est soumis à l'impôt alors même qu'il se trouve effecté dans les comptes à la réduction d'un solde passif antérieur.

<i>Doit</i>	<i>Compte de Profits et Pertes</i>	<i>Avoir</i>
Report de perte de l'exercice précédent	30.000.—	Bénéfice brut 80.000.—
Frais généraux divers	60.000.—	Solde pour balance (perte) 10.000.—
	<u>90.000.—</u>	<u>90.000.—</u>
Report de perte à nouveau	10.000.—	

Dans l'exemple ci-dessus, le solde débiteur (report de perte) existant au début de l'exercice a été diminué au cours de cet exercice de Fr. 20.000.— représentant le bénéfice de l'année. Ce bénéfice de Fr. 20.000.— est soumis à l'impôt bien que le compte de profits et pertes se solde à la fin de l'exercice par une perte de Fr. 10.000.—.

Les autorités fiscales ne sont pas tenues de calculer le solde d'une autre manière que l'a fait la société; par exemple, l'exclusion après coup de plus-values comptabilisées du compte de profits et pertes approuvé par l'assemblée générale doit être refusée, même s'il eut été parfaitement admissible de ne pas comptabiliser ces plus-values. Pour la même raison, les amortissements que la société fait valoir après coup doivent être refusés, car il ne sied pas à un contribuable, légalement astreint à tenir des livres et se fondant lui-même sur ces livres, de modifier ensuite,

pour des motifs fiscaux, le bilan approuvé par l'assemblée générale. Une société pourrait tout au plus demander que l'on s'écartât du solde du compte de profits et pertes dans le cas où elle pourrait établir que les écritures sont inexactes et ne correspondent pas à l'état de fait et de droit ¹⁾).

Le solde du compte de profits et pertes ne peut cependant pas dans tous les cas servir de base au calcul du bénéfice imposable. Les autorités fiscales ont le droit de contrôler l'exactitude des indications que renferment le bilan et le compte de profits et pertes (art. 118 et 121 LCD) et d'ajouter, le cas échéant, à ce solde divers éléments dans la mesure où la loi fiscale l'exige quant au fond.

b) Les versements aux fonds de réserve et les réserves latentes

Les sommes prélevées sur le bénéfice net pour être attribuées au fonds de réserve légal ou général au sens de l'article 671 CO (pour les sociétés coopératives, art. 860 CO) ne peuvent être déduites du bénéfice. L'exception mentionnée à l'art. 61, al. 2, lettre c, LCD, relative aux sommes versées à la réserve mathématique des sociétés d'assurances concessionnaires, est en liaison avec la disposition de l'article 65, al. 2 LCD qui précise que la réserve mathématique des sociétés d'assurances concessionnaires n'est pas imposable.

Dans le langage des actuaires la réserve mathématique est « la valeur actuelle des engagements de l'assurance, diminuée de la valeur actuelle des engagements des assurés ». Elle correspond à la valeur vraisemblable des obligations résultant des contrats en cours et représente ainsi un passif de la compagnie d'assurance ²⁾). L'expression « réserve mathématique » ne nous paraît pas heureuse: le terme « réserve » donne à penser qu'il s'agit de fonds propres, ce qui est loin d'être le cas, puisqu'en fait c'est une dette véritable. L'expression « dette technique » qui est parfois employée est préférable. C'est pour éviter toute confusion possible sur le caractère de la réserve mathématique, que l'art. 60, al. 2, lettre b, LCD, spécifie que les versements à ces réserves ne font pas partie du bénéfice imposable.

Les réserves latentes qui sont constituées dans une exploitation et qui ne sont pas ajoutées au bénéfice net de l'exercice en cause doivent être

¹⁾ ATF du 18 décembre 1940; Archives 10, 27.

Voir également Ch. Perret, commentaire de l'IDN, p. 115.

²⁾ ATF 9 novembre 1928, cons. 4. Voir également l'article de P. Pétermann: L'imposition des dettes techniques des établissements d'assurances sur la vie, dans RDAF 1947, 113.

imposées lors de leur dissolution comptable, car c'est à ce moment qu'apparaît l'augmentation de la fortune sociale ¹⁾).

Il y a lieu toutefois de relever qu'une réserve latente qui a été admise expressément ou tacitement lors de sa constitution peut être imposée non seulement lorsqu'elle est réalisée ou dissoute, mais déjà au moment où il appert qu'elle ne peut plus être utilisée pour le but qui était le motif de l'exonération ²⁾).

En général, le fisc peut attendre, pour imposer une provision dont la justification est incertaine, que le contribuable libère la réserve et indique ainsi qu'il considère le bénéfice comme définitivement acquis ³⁾).

Le montant des augmentations de valeur doit être ajouté au bénéfice de l'exercice au cours duquel elles ont été comptabilisées. Il n'est pas permis de le répartir sur les exercices au cours desquels on peut présumer que les réserves latentes ont été constituées ⁴⁾).

c) *Les tantièmes*

L'art. 61, al. 2, lettre c, LCD prévoit notamment que les tantièmes attribués aux organes de la direction ⁵⁾ de l'entreprise ainsi que les tantièmes attribués au personnel font partie du bénéfice imposable. Les libéralités de ce genre sont ordinairement qualifiées de gratifications, indemnités, etc. et comptabilisées par la société sous la dénomination de frais généraux. Le TF a décidé que ni la désignation ni le mode d'inscription adoptés dans ses livres par l'entreprise ne sont déterminants pour savoir si des prestations ont le caractère de tantièmes, mais uniquement leur vraie nature et leur fonction économique ⁶⁾. Il ne peut suffire d'un jeu d'écritures pour modifier la nature d'une dépense; ce serait

¹⁾ Archives 19, 526 et RDAF 1951, 228.

²⁾ Archives 17, 98 et RDAF 1948, 254.

³⁾ Archives 23, 172.

⁴⁾ ATF 16 octobre 1953; Archives 22, 382.

⁵⁾ Par « organes de la direction », les autorités fiscales entendent les personnes ayant droit aux tantièmes qui, sans faire partie de l'« administration » d'une personne morale, c'est-à-dire de l'autorité exécutive suprême élue conformément aux prescriptions légales, sont cependant revêtues d'un pouvoir de gestion avec droit de représentation, qui remplissent les fonctions de directeur, qui président avec une certaine indépendance à l'exploitation ou à une branche de l'exploitation. Parmi ces fonctionnaires, il faut compter en tout cas les directeurs (y compris les directeurs-remplaçants et les vice-directeurs), les administrateurs et les gérants de succursales. Les fondés de pouvoirs ne compteraient parmi ces personnes que si la personne morale est exclusivement représentée, à côté des organes légaux (administration), par des fondés de pouvoirs. (Extrait de Ch. Perret, supplément au commentaire de l'IDN, page 413).

⁶⁾ ATF du 24 octobre 1935. Archives 5, 26.

permettre toutes les fraudes ¹⁾). Ne sont pas des tantièmes, les rémunérations ordinaires pour participation aux séances du conseil d'administration ou du comité de direction et les indemnités ou honoraires alloués aux administrateurs pour travaux spéciaux (rapports techniques, etc.). La dépendance du bénéfice net de l'entreprise est uniquement déterminante.

Dans sa thèse sur la double imposition en matière de sociétés commerciales (page 184), G. Genillard relève que le TF a jugé qu'il n'était pas arbitraire de considérer comme partie du bénéfice imposable chez la société les tantièmes, qu'ils fussent contractuels ou statutaires ²⁾. « Pour qu'on puisse les considérer comme des frais généraux, a-t-il dit, il faudrait que le traitement fixe de leurs bénéficiaires fût si bas qu'une partie au moins des tantièmes en constitue le complément nécessaire et rentre comme tel dans les frais généraux » ³⁾.

d) *Les amortissements*

L'article 61, al. 2, lettre e, LCD prescrit que les amortissements et les réserves d'amortissement ⁴⁾ non autorisées par l'usage commercial font partie du bénéfice net imposable ⁵⁾. Selon la jurisprudence constante du TF ⁶⁾ il ne suffit pas, en appliquant cette disposition, de s'en tenir à l'aspect comptable de l'opération, mais il faut rechercher la signification réelle de l'abattement pratiqué par le contribuable telle qu'elle résulte des nécessités économiques et commerciales; ainsi envisagés, les amortissements sont des corrections de valeur servant à compenser des dépréciations qui se sont déjà produites; tandis que les réserves d'amortissement ont pour but de parer à des risques de pertes menaçantes. Les réserves destinées à prévenir une perte imminente sont autorisées par l'usage commercial, parce qu'elles sont nécessaires pour faire apparaître la véritable situation de fortune de l'entreprise au jour où

¹⁾ ATF du 13 juin 1956; RO 82 II 148; JdT 1957 I 123.

²⁾ RO 56 I 340; 58 I 1.

³⁾ RO 58 I 17-18.

⁴⁾ Voir la note relative à l'expression « réserve d'amortissement » page 100, note 2.

⁵⁾ Les amortissements qui sont admis par l'usage commercial, mais qui ne le sont pas en vertu d'une disposition expresse de la loi, font également partie du bénéfice imposable; par exemple: les amortissements qui auraient pour effet de ramener la valeur imposable d'un immeuble au-dessous de l'estimation cadastrale, art. 32, lettre c LCD.

⁶⁾ ATF du 26 mars 1954, Archives 23, 172.

le bilan est établi; on a alors affaire à des provisions, au sens propre du terme, qui ont pour but de faire face à des risques de perte actuels. L'existence d'une telle réserve se justifie tant que le risque subsiste; s'il disparaît, la réserve n'a plus sa raison d'être et elle devient un élément de la fortune acquise, par sa transformation en réserve ouverte. Elle peut alors être imposée comme bénéfice. En revanche, les réserves créées en vue de déficits éventuels ou de réalisations futures de l'entreprise, n'ont pas le caractère de provisions. Elles représentent de la fortune désormais acquise et font partie des comptes « capital ». Les sommes affectées à ces réserves sont imposables comme bénéfice, autant qu'elles proviennent de l'entreprise et non d'un apport de capital ¹⁾. Dès sa libération, le montant d'une réserve d'amortissement constituée en franchise d'impôt devient un élément du bénéfice imposable ²⁾.

Concernant les amortissements admis par l'usage commercial, nous renvoyons au paragraphe spécial qui est consacré à cette matière, page 89 et suivantes.

e) *Les prélèvements opérés sur le résultat de l'exercice avant le calcul du solde du compte de profits et pertes*

aa) *Les impôts directs*

La question de la déduction des impôts directs fait l'objet d'un chapitre spécial (page 139). Nous signalons seulement ici que le texte primitif de la loi n'interdisait expressément que la déduction des impôts directs périodiques. Le terme « périodique » a été supprimé par la loi du 8 novembre 1955. Le Conseil d'Etat a justifié cette modification comme suit: « Il est extrêmement difficile de déterminer dans la pratique quand un impôt direct est périodique et quand il ne l'est pas. Quid, par exemple, lorsqu'un impôt direct est perçu pendant deux ou trois ans seulement ou lorsqu'un impôt direct est dicrété « unique », mais est perçu en deux ou plusieurs tranches ou est renouvelé après coup? Cette question est souvent encore plus difficile à résoudre lorsqu'il s'agit d'impôts étrangers construits selon des conceptions totalement différentes des conceptions du droit suisse » ³⁾.

¹⁾ RO 69 I 275; 71 I 406; 72 I 34, 74 I 199; 75 I 256 et suiv.

²⁾ Archives 16, 283, RDAF 1948, 178.

³⁾ Rapport du Conseil d'Etat, du 22 juin 1954, page 10.

Les impôts directs non déductibles sont actuellement :

les impôts directs fédéraux (IDN),

les impôts directs cantonaux,

les impôts directs communaux,

les impôts directs étrangers,

les impôts fonciers (impôt complémentaire sur les immeubles dû par les personnes morales), à l'exception toutefois de la taxe foncière communale et de l'impôt locatif prélevé en application des articles 178 et 179 LCD (pratique des autorités fiscales).

Bien que les lods ne soient pas compris dans la catégorie des impôts directs, puisqu'il s'agit d'un droit de mutation, la pratique des autorités fiscales n'en autorise pas la déduction. Cette pratique est certainement contestable; toutefois, aucun recours n'a été formulé jusqu'ici pour tenter de faire modifier cette interprétation de la loi.

bb) *La contribution ecclésiastique* doit-elle être considérée comme un impôt direct? La question est assez délicate. Selon Blumenstein ¹⁾, l'impôt est une prestation en espèces exigée des contribuables par l'Etat ou, avec l'autorisation de l'Etat, par une autre communauté publique. Cette prestation doit trouver sa base juridique et sa mesure dans une disposition légale. La contribution ecclésiastique, perçue par les services administratifs de l'Etat pour le compte des trois Eglises reconnues par la constitution cantonale ²⁾, ne trouve aucune base dans la législation fiscale neuchâteloise. Il s'agit, en outre, d'une contribution perçue sans contrainte et dont le taux est fixé par les Eglises ³⁾. On ne peut donc pas considérer que la contribution ecclésiastique soit un impôt. Les versements faits à ce titre sont assimilés à des libéralités versées à une institution d'utilité publique, et c'est à ce titre qu'ils ne peuvent, en principe, être déduits pour déterminer le bénéfice imposable.

¹⁾ Blumenstein, *System des Steuerrechts*, page 3.

²⁾ L'art. 71 de la Constitution neuchâteloise reconnaît l'Eglise réformée évangélique du canton de Neuchâtel et les paroisses neuchâteloises de l'Eglise catholique romaine et de l'Eglise catholique chrétienne comme institutions d'intérêt public représentant les traditions chrétiennes du pays et travaillant à son développement religieux.

³⁾ La qualité de membre de l'Eglise et le droit de vote sont indépendants du paiement de la contribution ecclésiastique. (Art. 75 de la Constitution de l'Eglise réformée évangélique du canton de Neuchâtel, du 21 octobre 1942.)

Conformément aux concordats ¹⁾ conclus entre l'Etat de Neuchâtel et les trois Eglises reconnues, la contribution ecclésiastique est perçue en même temps que l'impôt direct cantonal.

Toutes les personnes morales sont considérées comme soumises au paiement de la contribution ecclésiastique.

Si une personne morale exprime sa volonté d'attribuer sa contribution ecclésiastique à une seule des trois Eglises reconnues, les services de l'administration cantonale exécutent cette volonté.

Si cette volonté n'est pas exprimée, le produit de la contribution ecclésiastique des personnes morales est réparti entre les trois Eglises dans la même proportion que le subside alloué par l'Etat aux Eglises (art. 71 de la constitution cantonale); pour la période du 1^{er} juillet 1953 au 1^{er} juillet 1963, la répartition est la suivante:

à l'Eglise réformée	78,28 %
à l'Eglise catholique romaine .	19,22 %
à l'Eglise catholique chrétienne	<u>2,50 %</u>
Total	<u>100.— %</u>

Si une personne morale désire répartir autrement sa contribution ecclésiastique, elle doit l'indiquer expressément lors du paiement aux services de l'administration cantonale.

cc) *Les libéralités en faveur de tiers*

Par libéralités en faveur de tiers, il faut entendre les dons, les versements à des œuvres de bienfaisance, à des associations politiques, culturelles, sportives, etc., ainsi que les versements aux fonds de prévoyance ou de secours en faveur du personnel de l'entreprise. De telles dépenses, qui n'ont aucun rapport avec l'obtention du bénéfice, mais qui représentent plutôt des dépenses d'utilisation du revenu, ne devraient pas être déduites du revenu brut.

Cependant, des raisons de politique sociale et économique ont amené le législateur à autoriser la déduction des versements aux fonds de prévoyance en faveur du personnel des entreprises ²⁾. Une disposition de la loi le prévoit expressément (art. 62 LCD). Toutes les autres libéra-

¹⁾ Recueil officiel des lois (3^e édition) tome 7, pages 211 et suiv.

²⁾ Voir page 102.

lités font partie du bénéfice imposable. L'article 32, lettre i, mentionne spécialement les dons et les cotisations versées à des sociétés. Dans la pratique, et suivant en cela l'exemple de plusieurs cantons, les autorités fiscales neuchâteloises font preuve de souplesse et admettent généralement les dons et les versements aux œuvres de bienfaisance jusqu'à concurrence de 50 % des montants versés.

dd) *Les distributions déguisées de bénéfices*

A la différence des libéralités en faveur de tiers, les distributions déguisées de bénéfices sont des prestations versées aux actionnaires.

La notion de la distribution déguisée de bénéfices n'est l'objet d'aucune définition légale dans la législation fiscale suisse. Cette expression ne figure pas dans les lois d'impôt, à l'exception de la loi d'impôt zurichoise ¹⁾. Indirectement toutefois, les législations de la Confédération et de plusieurs cantons, dont celui de Neuchâtel, se réfèrent à la distribution déguisée de bénéfices, en des termes qui permettent de la définir par la voie de l'interprétation. Elles s'y réfèrent en fixant l'objet de l'impôt que les sociétés de capitaux doivent payer sur leur bénéfice net ou leur rendement. En général, elles prennent comme point de départ le solde du compte de profits et pertes, mais elles disposent qu'on doit compter en outre dans le bénéfice net (ou le rendement net) tous les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de profits et pertes qui ne servent pas à couvrir des frais généraux autorisés par l'usage commercial; à titre d'exemple, elles mentionnent en particulier les « libéralités en faveur de tiers ».

Dans son étude « Treu und Glauben im Steuerrecht » ²⁾, M. Bosshardt écrit notamment: « Si, en définissant le rendement imposable d'une société de capitaux, la loi d'impôt prescrit qu'il comprend les frais généraux non autorisés par l'usage commercial et les libéralités en faveur de tiers, cela signifie clairement que, pour juger si une déduction est justifiée, il ne faut pas se fonder sur la forme que la dépense revêt en droit civil; on doit au contraire rechercher si cette dernière est autorisée par l'usage commercial et fait partie des frais d'exploitation. Lorsque,

¹⁾ L'art. 45, al. 1, lettre b, de la loi zurichoise dispose que, dans le rendement imposable, il faut englober « les dépenses qui grèvent le compte de profits et pertes mais ne sont pas autorisées par l'usage commercial, telles que les libéralités en faveur de tiers, les distributions apparentes et déguisées de bénéfice... ».

²⁾ Paru dans Archives 13, 49 et 97; trad. dans rapport sur l'imposition des sociétés anonymes de famille, pages 115 et suiv.

sans recevoir de contre-prestation correspondante, la société accorde des avantages à ses participants ou à des personnes qui la touchent de près, tout en étant consciente qu'elle ne ferait pas de libéralités semblables à des tiers non intéressés, on doit toujours admettre, quelle que soit la forme sous laquelle cette dépense apparaît en droit civil, qu'il s'agit d'une distribution déguisée de bénéfices et que, par conséquent, les montants sur lesquels elle porte ne peuvent être soustraits du rendement net. Dans un tel cas, une juste interprétation de la loi entraîne normalement le refus de la déduction. Il n'est pas indiqué de faire intervenir le fait d'éluder l'impôt; on ne doit recourir à cette notion que s'il est impossible d'arriver à chef par l'interprétation de la loi ».

Le TF s'est occupé de la distribution déguisée de bénéfices en interprétant les dispositions légales qui s'y réfèrent indirectement. Dans un arrêt récent ¹⁾, il en donne la définition suivante:

1. Il y a répartition de bénéfice dissimulée:

- a) Lorsqu'est versée une prestation à laquelle ne correspond pas une contre-prestation appropriée,
- b) que cette prestation est faite en faveur d'un membre de la société (actionnaire), et
- c) que la disproportion entre prestation et contre-prestation devait être reconnaissable pour les organes agissant au nom de la société.

2. Il est sans importance que des motifs relevant du souci de payer moins d'impôts aient déterminé ou contribué à déterminer la forme de la prestation.

Le TF s'est exprimé à maintes reprises concernant les répartitions déguisées de bénéfices ²⁾. Dans les transactions opérées avec les membres d'une société ou avec des personnes les touchant de près, on admet qu'il y a répartition de bénéfices dissimulée lorsque la société acquiert des éléments de fortune à un prix surfait ou en aliène à un prix anormalement bas ³⁾.

¹⁾ ATF du 13 juillet 1956, Archives 25, 434.

²⁾ Archives 14, 244; RDAF 1947, 188. Archives 16, 166; RDAF 1947, 310. Archives 17, 149; RDAF 1949, 27. Archives 22, 255; RDAF 1955, 75. Archives 22, 388; RDAF 1954, 244. Archives 22, 392. Archives 24, 55.

³⁾ Archives 22, 188; RDAF 1954, 80. Archives 25, 189 (ATF 29 mars 1956).

Dans un arrêt récent, le TF a jugé que lorsqu'une société anonyme conclut une assurance en capital sur la vie de son actionnaire principal et que la somme assurée est versée, sur la base d'une clause bénéficiaire, au décès de l'assuré, à une personne qui le touche de près, la prestation découlant de l'assurance doit être ajoutée au bénéfice net imposable de la société au titre de libéralité. Si la valeur de rachat de l'assurance a déjà été imposée précédemment comme bénéfice net, elle doit être déduite de la somme assurée imposable ¹⁾).

ee) Suivant la pratique, admise aussi bien par le fisc fédéral que par le fisc neuchâtelois, les *bénéfices d'assainissement* proprement dits, qu'une société anonyme réalise par la renonciation à une créance de la part du créancier, ne sont pas imposables. Il doit toutefois s'agir d'une société ayant besoin d'être assainie et le créancier doit renoncer entièrement ou partiellement à ses créances aux fins de l'assainissement ²⁾). Il y a également bénéfice d'assainissement non imposable lorsque les mesures d'aide permettent non seulement d'apurer le bilan, mais aussi de mettre à la disposition de la société des ressources en vue d'un développement normal à l'avenir ³⁾).

Le bénéfice comptable résultant du rachat de ses propres actions ne constitue pas un bénéfice imposable de la société. La doctrine et la jurisprudence sont unanimes sur ce point ⁴⁾). De plus, l'article 732, al. 4 CO, dispose que « tout gain comptable qui pourrait résulter de la réduction du capital devra être affecté exclusivement aux amortissements ».

ff) La question du *bénéfice d'agio* (prime sur l'émission de nouvelles actions en cas d'augmentation du capital) est, par contre, très controversée, tant en jurisprudence qu'en doctrine. Le législateur est donc libre, sans être taxé d'arbitraire, d'adopter l'une ou l'autre des deux solutions ⁵⁾). Dans son arrêt du 8 juin 1955 ⁶⁾), le TF déclare que les cantons peuvent,

¹⁾ ATF 13 juillet 1956; Archives 25, 179; RDAF 1957, 133.

²⁾ Ch. Perret, Kommentar zur eidg. Wehrsteuer 1955-1958, page 113.

³⁾ Archives 15, 505.

⁴⁾ ATF 28 mai 1936. Archives 5, 293. Ed. Folliet, Le Bilan dans les S. A., 6^e éd. pages 221 et suiv. Ch. Perret. op. cit. p. 113.

⁵⁾ G. Lachenal, Le droit préférentiel de souscription d'actions, pages 43 et suiv.

⁶⁾ ATF 8 juin 1955, UBS c/Genève (cour de droit public) RO 81 I 212.

sans tomber dans l'arbitraire, imposer l'agio au titre de bénéfice net même si, sur ce point, leur loi ne porte aucune disposition expresse (RO 58 I 11, consid. 2 et les arrêts cités). Il constate toutefois (consid. 2) que l'agio n'est pas le produit direct de l'exploitation proprement dite; il apparaît comme un accroissement de la fortune sociale provenant des mises de fonds des souscripteurs. Avant de rendre son arrêt, le TF avait commis M. J.-J. Gautier, docteur en droit, à Genève, comme expert en lui donnant pour mission de définir l'agio du point de vue économique, financier et comptable. L'expert a résumé ses conclusions dans les termes suivants:

« ... dans les émissions réservées aux anciens actionnaires, l'agio représente pour la société un apport supplémentaire d'actifs qui n'est pas comptabilisé comme capital, ce qui a pour conséquence qu'il contribue à augmenter les réserves et qu'il n'entre pas en ligne de compte pour le calcul du dividende. Du point de vue des actionnaires, il présente une prime supplémentaire à verser lors de l'augmentation de capital, d'où diminution de l'avantage résultant de cette augmentation. L'importance de l'agio qui peut être demandé ne dépend que du cours du titre, lequel est lui-même fonction principalement des bénéfices réalisés et distribués, actuels et futurs de la société. Les sociétés ne font usage de la possibilité de demander un agio que d'une manière limitée, l'agio ne représentant pas pour elles un véritable avantage économique. Du point de vue comptable, l'agio fait l'objet d'une opération en capital. »

En matière d'impôt pour la défense nationale, la prime (agio) obtenue par une société lors de l'émission de nouvelles actions, n'est pas un élément du bénéfice imposable ¹⁾. Notons à ce sujet, qu'en matière de contribution fédérale de crise, législation qui a précédé l'IDN, l'agio a été considéré comme un bénéfice net imposable ²⁾. Les lois fiscales de huit cantons prévoient expressément que l'agio constitue un bénéfice imposable, soit totalement, soit partiellement ³⁾.

¹⁾ Ch. Perret et P. Grosheintz, commentaire de l'IDN, page 417.

²⁾ Ch. Perret et P. Grosheintz, commentaire de l'IDN, page 121.

³⁾ Glaris, loi du 6 mai 1934, art. 42; Soleure, loi du 24 septembre 1939, art. 29; Bâle-Ville, loi du 22 décembre 1949, art. 73; Schaffhouse, loi du 26 août 1919, art. 30; Tessin, loi du 11 avril 1950, art. 46; Vaud, loi du 26 novembre 1956, art. 54; Valais, loi du 23 février 1952, art. 45; Genève, loi du 24 mars 1923, art. 66.

La loi neuchâteloise sur les contributions directes est muette sur ce point. Par contre, le rapport du Conseil d'Etat, du 24 avril 1948, mentionne que les sommes provenant de l'agio sur émission d'actions ne sont pas considérées comme bénéfice ¹⁾. Signalons que le CO, article 671, chiffre 1 spécifie que:

« Doit être attribué au fonds de réserve, même lorsqu'il a atteint la limite légale (un cinquième du capital social versé):

1. Le produit de l'émission des actions qui dépasse la valeur nominale, après paiement des frais d'émission, en tant qu'il n'est pas employé à des amortissements ou à des buts de bienfaisance ».

gg) L'énumération que donne l'article 61, al. 2, lettre e LCD des prélèvements opérés sur le résultat de l'exercice qui ne servent pas à couvrir des frais généraux autorisés par l'usage commercial, n'est pas limitative. La déduction des *intérêts des dettes non justifiées*, en particulier, n'est pas admise. Le TF, dans un arrêt du 27 novembre 1953 ²⁾, en matière d'impôt pour la défense nationale, déclare que les intérêts passifs afférents aux créances anonymes et portés au compte de profits et pertes, ne sauraient être admis par le fisc et doivent être ajoutés au bénéfice imposable. Le TF a admis, dans sa jurisprudence constante, que l'autorité de taxation devait tenir une créance anonyme pour inexistante ³⁾. En revanche, l'augmentation des réserves provenant exclusivement de la non-reconnaissance de ces dettes n'est pas un élément du bénéfice. Concernant le principal des dettes anonymes, nous renvoyons à la partie traitant du capital imposable et du capital proportionnel des sociétés de capitaux (voir page 108).

§ 2. Les déductions autorisées

Le bénéfice imposable des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives est déterminé par le solde actif du compte de pertes et profits, avec certains correctifs éventuellement apportés à ce solde ⁴⁾. Les

¹⁾ Rapport du Conseil d'Etat au Grand Conseil à l'appui d'un projet de loi sur les contributions directes, du 24 avril 1948, page 55.

²⁾ Archives 23, 175.

³⁾ Archives 14, 72; 15, 365; RDAF 1949, 225, cons. 2b.

⁴⁾ Voir ci-dessus page 74

correctifs qui peuvent être apportés au compte de pertes et profits sont, nous l'avons vu, tout d'abord l'élimination du solde reporté de l'exercice précédent; puis l'élimination de toutes les dépenses qui n'ont pas le caractère de frais généraux, des amortissements qui dépassent ceux qui sont admis par l'usage commercial, c'est-à-dire: élimination de toutes les charges n'entrant pas dans les déductions autorisées par la loi.

Les déductions autorisées par la loi neuchâteloise peuvent être divisées en quatre catégories que nous examinerons successivement:

- a) Les frais d'acquisition du bénéfice ou frais généraux.
- b) Les amortissements admis par l'usage commercial.
- c) Les pertes.
- d) Les versements à autrui, notamment aux fonds de prévoyance en faveur du personnel.

a) Les frais généraux

Dans le système fiscal actuel, seul le rendement brut, après déduction de toutes les charges qui le grèvent, est imposable. Du rendement brut de l'entreprise, on peut déduire les dépenses d'exploitation dites « frais d'acquisition du revenu », c'est-à-dire toutes les dépenses immédiates et directes faites pour obtenir le bénéfice imposable. Cette déduction dépend de deux conditions:

1. La dépense doit avoir été provoquée par l'exploitation; selon l'expression usuelle des lois fiscales et de la loi neuchâteloise en particulier (art. 61, lettre e), elle doit être « autorisée par l'usage commercial ». Tel n'est pas le cas lorsque la dépense n'est pas en rapport avec le but de l'exploitation et qu'elle n'a pas été faite pour accroître ou maintenir le rendement, mais que les propriétaires de l'entreprise ont agi à des fins idéales ou personnelles. De telles dépenses ne sont rendues possibles que par un certain résultat réalisé dans l'exploitation de l'entreprise. Elles sont donc des éléments du rendement net imposable. Les frais d'acquisition et d'amélioration de biens, ainsi que les libéralités en faveur de tiers ¹⁾ ne sont pas des frais généraux admissibles du point de vue fiscal.

¹⁾ Voir ci-dessus page 80.

2. La dépense doit paraître nécessaire pour l'exploitation (art. 61, al. 1 et art. 31, lettre a LCD). Pour en juger, on ne peut se fonder sur une nécessité objective, ni se demander si telle dépense aurait pu être évitée sans diminuer le rendement de l'entreprise. En appliquant ce critère objectif, on imposerait en définitive non pas le résultat commercial effectif, mais le rendement possible. Or, l'idée fondamentale dont procède l'impôt sur le rendement des personnes morales, exclut toute autre base d'imposition que le résultat commercial effectif. C'est dans le cas seulement où le propriétaire de l'entreprise a lui-même reconnu qu'une dépense n'était pas nécessaire et qu'il l'a faite non pas avec l'intention d'accroître le bénéfice d'exploitation, mais à d'autres fins, que le fisc peut refuser de reconnaître cette dépense ¹⁾.

Les principaux frais généraux dont la déduction est autorisée sont les suivants: les frais d'acquisition des matières premières, les frais de production, les salaires, les frais de bureau, d'expédition et d'encaissement, les frais d'entretien des immeubles et du matériel d'exploitation, les frais d'assurances, les dépenses de loyer et les intérêts passifs (voir art. 31, lettre a à m LCD).

Les dépenses pour l'amortissement de dettes ne constituent pas des frais généraux autorisés par l'usage commercial. La déduction des intérêts de dettes non justifiées n'est pas admise non plus ²⁾. La question des amortissements qui peuvent être déduits fait l'objet d'un paragraphe spécial auquel nous renvoyons (pages 89 et suiv.). Les *frais de constitution* sont considérés comme frais généraux et ils devraient normalement grever le compte de profits et pertes du premier exercice. S'ils sont répartis sur plusieurs années, les amortissements correspondants ne peuvent être admis du point de vue fiscal que dans la mesure où ils sont effectués dans le délai de 5 ans prévu par l'article 664 CO ³⁾.

Les *intérêts intercalaires* au sens de l'article 676 CO, qu'une société anonyme paie aux actionnaires, en vertu des statuts, pendant la période des travaux de préparation et de construction de l'entreprise, ne constituent pas une répartition de bénéfice et ne sont donc pas compris dans le bénéfice net imposable. Ces intérêts intercalaires, qui doivent cesser

¹⁾ Rapport de la commission d'experts pour la motion Piller du 14 février 1955, page 112.

²⁾ Voir ci-dessus, page 85.

³⁾ Archives 8, 132; voir également page 90.

d'être payés dès l'exploitation normale de l'entreprise, constituent des frais de premier établissement. En matière d'IDN, les intérêts intercalaires sont également considérés comme des frais généraux dont la déduction est autorisée ¹⁾. Dans certains cantons, par contre, les intérêts intercalaires sont imposés à titre de bénéfice ²⁾.

Le TF a rendu plusieurs décisions en matière de frais généraux autorisés par l'usage commercial. Dans un arrêt du 2 octobre 1953, il a admis qu'on ne peut considérer d'emblée comme injustifié ou insolite, le fait de fixer, d'après le chiffre d'affaires de la société, le montant du loyer qu'une société anonyme doit payer à ses actionnaires pour l'utilisation de locaux commerciaux. Si un *loyer variable* de ce genre excède, pendant une période de calcul, le montant d'un loyer normal, il n'y a pas de répartition de bénéfice dissimulée, à condition que la moyenne de tous les loyers payés jusqu'ici, reste dans des limites acceptables ³⁾.

Les amendes pénales et les amendes « conventionnelles »

Pour déterminer le bénéfice imposable, la déduction des amendes payées n'est pas traitée de la même manière suivant qu'il s'agit d'une amende pénale ou d'une amende dite « conventionnelle ».

L'auteur d'une infraction ne peut être qu'une personne physique. La peine frappe la personne physique reconnue coupable. Ce principe vaut aussi pour l'amende, même si l'acte punissable a été commis au bénéfice d'une personne morale, dans l'exercice de fonctions de représentation. Lorsque la loi pénale prévoit la responsabilité de la personne morale, quant au paiement de l'amende, il ne s'agit que d'une responsabilité subsidiaire.

C'est ce caractère purement personnel de la peine qui a fait dire au TF que l'amende et les frais de la procédure pénale y relatifs, ne pouvaient être considérés comme des frais généraux de l'entreprise, même lorsque celle-ci a bénéficié de l'acte punissable. Des frais de ce genre sont des dépenses personnelles du propriétaire de l'entreprise, même si le délit a été commis dans l'exploitation et si la fortune de l'entreprise peut être appelée à couvrir les amendes ⁴⁾.

¹⁾ Ch. Perret et P. Grosheintz, commentaire de l'IDN, page 121.

²⁾ Notamment dans le canton du Valais; loi des finances, du 23 février 1952, art. 45, ch. 2, lettre c.

³⁾ ATF 2 octobre 1953; Archives 22, 388; RDAF 1954, 244.

⁴⁾ ATF 6 octobre 1944; Archives 14, 32.

Dans un autre arrêt, le TF précise encore que les amendes, par exemple celles qui sont infligées pour des infractions en matière d'économie de guerre, étant donné que la responsabilité pénale touche personnellement le délinquant, ne peuvent être déduites du revenu brut en tant que frais d'exploitation ¹⁾.

S'agissant des peines « conventionnelles », il y a lieu de relever qu'elles sont généralement prononcées par un tribunal arbitral. Ce n'est pas un tribunal pénal; il n'a reçu aucune délégation du pouvoir de répression des infractions, qui appartient à l'Etat. Les amendes « conventionnelles » ont le caractère de dommages-intérêts pour inexécution de contrat ou pour violation d'engagements contractuels, au sens de l'article 160 et suiv. CO. Il s'agit dans ce cas d'une responsabilité purement civile qui a sa source dans le code fédéral des obligations. La dette est une dette de l'entreprise, dont la cause juridique réside dans l'inexécution ou la violation d'obligations contractuelles assumées par la société contribuable.

S'agissant d'une personne morale, la taxation a comme point de départ le solde du compte de pertes et profits, lequel doit indiquer comme bénéfice ou perte nette l'augmentation ou la diminution de la fortune de l'entreprise pendant la période comptable considérée ²⁾. Le fisc ne peut, à notre avis, à moins d'une disposition expresse de la loi fiscale, contester l'écriture au moyen de laquelle le compte de résultat a été chargé de la perte que représente, pour la société, le fait de devoir payer les amendes conventionnelles prévues par un jugement arbitral, et les frais de la procédure.

b) *Les amortissements*

Il convient de préciser une terminologie hésitante, qui est la cause d'une certaine confusion dans le domaine des amortissements.

Il y a lieu de distinguer:

- a) *l'amortissement comptable ou industriel*, qui est l'opération par laquelle on réduit la valeur d'un élément de l'actif;
- b) *l'amortissement financier*, qui touche aux éléments passifs, capital propre et capitaux empruntés. C'est donc un remboursement effectif.

¹⁾ ATF. 30 mai 1952; Archives 21, 74.

²⁾ RO 71.I.406; Archives 14, 422.

Seul l'amortissement comptable ou industriel nous intéresse dans le présent paragraphe.

La pratique commerciale divise les actifs en deux groupes fondamentaux :

- a) les valeurs immobilisées (capitaux fixes), qui se subdivisent en :
 - aa) valeurs immobilisées corporelles (immeubles, terrains, machines, matériel, mobiliers, etc.),
 - bb) valeurs immobilisées incorporelles (brevets, marques de fabrique, clientèle, frais d'organisation, etc.);
- b) les valeurs mobilisées (capitaux circulants ou capitaux d'exploitation) qui comprennent :
 - aa) les fonds disponibles (caisse, banques, chèques postaux),
 - bb) les créances (titres, effets, débiteurs),
 - cc) les marchandises (matières premières, produits terminés ou en cours de fabrication).

La plupart des biens immobilisés corporels se déprécient, se détériorent et s'usent en raison de leur emploi ; ils perdent leur valeur initiale. Il en résulte une diminution de l'actif. Pour parer à ce dépérissement des actifs et pour conserver au capital sa substance, il est nécessaire de procéder à des amortissements, c'est-à-dire, de retenir dans l'entreprise des sommes correspondant à la dépréciation subie par des actifs. En ne pratiquant pas d'amortissements et en distribuant intégralement les bénéfices, on restitue graduellement le capital même ¹⁾. Amortissement et remboursement sont donc deux termes qui s'opposent.

Les valeurs immobilisées incorporelles sont presque toutes des actifs irréalisables en cas de liquidation. Concernant les frais d'organisation et les frais de premier établissement, qui sont des dépenses faites une fois pour toutes lors de la fondation, le législateur fédéral en autorise leur inscription à l'actif et leur amortissement en cinq ans (art. 664, al. 2 CO). Il y a lieu de relever que l'article 664, al. 2 CO mentionne spécialement les droits de timbre qui peuvent être amortis en cinq ans. Il s'agit ici du droit de timbre fédéral d'émission de 2 % dû en application de la loi fédérale du 4 octobre 1917/22 décembre 1927 ²⁾.

¹⁾ E. Weidmann et P. Donzallaz, Bilans, page 65.

²⁾ modifiée par l'arrêté du Conseil fédéral instituant un impôt anticipé, du 1^{er} septembre 1943/31 octobre 1944 (art. 19).

Quel que soit le résultat de chacun des exercices annuels, à la fin du cinquième, le compte « frais d'organisation » doit avoir disparu du bilan ou alors il doit être passé au compte de profits et pertes. Si les bénéfices réalisés pendant les cinq premières années n'ont pas permis d'amortir la totalité du compte « frais d'organisation », le solde ne peut plus être amorti au point de vue fiscal ¹⁾, la loi neuchâteloise n'autorisant pas l'amortissement de pertes antérieures au résultat enregistré durant l'année de calcul de l'impôt (exercice clos durant l'année qui précède celle de la taxation).

Relevons qu'une société n'a pas le droit d'introduire dans son bilan, au cours de son existence, une marque, un brevet, un compte clientèle, fonds de commerce, etc., pour une somme supérieure à celle réellement payée (art. 665, al. 1 et 2 CO). Elle a, en outre, l'obligation d'amortir ces comptes. Un brevet doit être amorti en se basant sur sa durée de validité, c'est-à-dire que l'amortissement doit au minimum être égal à la somme obtenue en divisant le prix d'acquisition par le nombre d'années de validité.

Quant aux comptes clientèle, fonds de commerce, etc., la question est plus délicate, ces actifs incorporels pouvant très bien ne pas se déprécier et même prendre une plus-value. Néanmoins, ces comptes doivent être amortis. La jurisprudence du TF en matière d'impôt fédéral pour la défense nationale, ne fait aucun doute à ce sujet ²⁾. Relevons que la pratique et la jurisprudence n'admettent aucun amortissement opéré sur un élément fictif de l'actif inscrit au bilan, c'est-à-dire sur un article comptable sans valeur pécuniaire, même si, du point de vue technique, le remaniement du bilan semble tout indiqué ³⁾.

Les règles d'évaluation applicables aux valeurs mobilisées (capitaux circulants) diffèrent totalement des règles applicables aux valeurs immobilisées. Les actifs circulants ne disparaissent pas, comme les capitaux fixes, par un usage prolongé. Comme leur nom l'indique, ce sont des actifs qui « circulent ». Les marchandises en sont l'exemple le plus caractéristique. Une société les achète dans le but de les revendre. La valeur des marchandises dépend donc du prix qu'on peut en retirer. L'article 666 CO précise que « Les matières premières, les produits

¹⁾ ATF du 25 mai 1939, Archives 8, 132.

²⁾ Archives 16, 34.

³⁾ Archives 19, 336 et RDAF 1951, 291. Archives 10, 86.

fabriqués ou mi-fabriqués, les marchandises, de même que les autres biens destinés à la vente, ne peuvent jamais être évalués au-dessus du prix d'achat ou de revient. Si toutefois les prix pratiqués au moment de l'établissement du bilan sont inférieurs, les prix portés au bilan ne devront pas les dépasser ».

L'article 45 LCD reprend, en d'autres termes, la même notion.

On ne peut donc pas *amortir* un stock de marchandises. Il n'est cependant pas de stock qui ne comporte des risques (articles qui se démodent, période de crise, etc.). Comment tenir compte de ce risque ? Soit par la création d'une provision pour risque sur marchandises par l'écriture suivante :

Profits et pertes à Provision sur marchandises

soit par la création d'une provision latente sur marchandises par réduction de la valeur de l'inventaire ¹⁾).

C'est à dessein que nous appelons cet abattement *provision* latente et non pas *réserve* latente : la provision correspond à un risque effectif, tandis que la réserve, constituée au moyen des bénéfices, est destinée à faire face à une perte future éventuelle. Il n'y a donc constitution de réserve latente sur marchandises que dans la mesure où la provision, latente ou comptabilisée, dépasse le risque effectif.

Comme en matière de provisions, il y a création de réserves latentes imposables à partir du moment où l'amortissement dépasse l'usure ou la dépréciation effective.

Nous pouvons donner les définitions suivantes :

L'amortissement est la constatation comptable d'une perte sur des valeurs immobilisées.

La provision est la constatation comptable d'un risque sur des actifs circulants.

L'amortissement ou la provision deviennent générateur de *réserve latente* à partir du moment où ils sont supérieurs à la dépréciation ou au risque effectifs.

Une différence d'évaluation d'un poste de l'actif provoque automatiquement une différence de même montant sur le bénéfice net. Il faut cependant relever qu'une baisse d'évaluation d'un poste de l'actif n'a

¹⁾ Voir page 99.

pas pour effet de faire disparaître un bénéfice ou une partie de celui-ci, mais seulement d'en retarder l'apparition, c'est-à-dire de reporter ce bénéfice ou part de bénéfice sur un ou des exercices ultérieurs. Ce bénéfice reste donc à l'état latent.

L'évolution des réserves latentes sur marchandises est plus délicate qu'il n'y paraît. Suivant les circonstances, ces réserves surgissent au crédit du compte de profits et pertes au moment où l'entreprise s'y attend le moins, au moment où, souvent, elle ne peut rien faire pour empêcher cette apparition.

On peut donc tirer la conclusion suivante: la création d'une réserve latente diminue le bénéfice comptable; mais si cette réserve latente n'est pas reconstituée à la fin du ou des exercices suivants, elle se trouve automatiquement absorbée et vient augmenter artificiellement le résultat comptable de l'exercice considéré ¹⁾).

Il existe entre les réserves et les amortissements une certaine analogie au point de vue comptable, mais non au point de vue économique. Théoriquement, la réserve a pour but de faire face à une perte future, l'amortissement constate une perte passée ²⁾). En comptabilité, le mode d'inscription est le même, seul le nom du compte diffère.

Les amortissements peuvent être passés dans les livres de deux manières:

- a) directement par diminution du compte actif, au crédit de ce compte,
- b) indirectement, par l'ouverture d'un compte spécial, au crédit duquel sont passés les amortissements. Ce compte, intitulé « fonds d'amortissement », figure au passif du bilan. Il s'agit dans ce cas d'un compte correctif d'un actif évalué trop haut et non d'une réserve. Ces deux modes de faire donnent au bilan un résultat identique.

Etendue de l'amortissement

L'article 61, al. 2, lettre d, LCD autorise la déduction des amortissements et réserves d'amortissement admis par l'usage commercial ³⁾). L'article 61, al. 1, LCD prévoit, en outre, que les articles 28, 29, 31 à 34 sont applicables par analogie. Or, l'article 31, lettre d LCD, complète

¹⁾ Gustave Lachenal, Les fraudes fiscales, page 36.

²⁾ Ed. Folliet, Le Bilan dans les S. A., page 387.

³⁾ Voir la note relative aux réserves d'amortissements, page 100, note 2.

l'article 61, al. 2, lettre d LCD comme suit: ... « les amortissements justifiés par l'usage commercial et correspondant à la dépréciation effective qu'ont subi ces biens (mobiliers et immobiliers) au cours de la période de calcul; il n'est pas tenu compte de l'amortissement non comptabilisé »,...

Le Conseil d'Etat, dans son rapport du 24 avril 1948, donne les précisions suivantes concernant les amortissements:

« Pour qu'un amortissement puisse être déduit du revenu imposable, il faut notamment qu'il serve à compenser la moins-value subie par un élément de l'actif pendant la période de calcul de l'impôt. Ce principe s'impose lorsqu'il s'agit d'un impôt prélevé sur le revenu net des contribuables, basé sur le résultat de périodes nettement délimitées dans le temps (années fiscales) et dont le taux varie avec le revenu. Il est évident que dans un système de ce genre, on ne saurait autoriser le contribuable à modifier le résultat de tel exercice aux dépens ou en faveur de tel autre, à charger par exemple un exercice d'une perte ou d'une moins-value survenues au cours d'un exercice antérieur. Mais le plus souvent ce principe n'est pas susceptible d'une application stricte, en ce sens qu'il n'est guère possible de dire exactement et directement si, au cours de la période de calcul de l'impôt, tel élément a subi une dépréciation effective et, dans l'affirmative, de mesurer cette dépréciation. On en est presque toujours réduit à un système d'évaluation schématique, fondé sur les critères fournis par l'expérience et permettant de supputer la moins-value qui surviendra pendant une période relativement longue et de calculer la moins-value moyenne. On procède alors à des amortissements à forfait ¹⁾. »

L'amortissement forfaitaire peut être appliqué de deux façons différentes:

Le coefficient d'amortissement est appliqué:

- a) sur la valeur initiale des objets à amortir (valeur d'achat, passée ou historique), c'est l'amortissement constant;
- b) sur la valeur comptable portée dans le dernier bilan, c'est l'amortissement décroissant.

¹⁾ Rapport du Conseil d'Etat au Grand Conseil à l'appui d'un projet de loi sur les contributions directes, du 24 avril 1948, pages 27 et 28.

Dans le premier cas, les réductions annuelles resteront égales, tandis que dans le second cas, ces réductions iront en diminuant chaque année, puisque la valeur comptable diminue elle-même chaque année de l'amortissement.

Pour tenir compte de la différence de résultat obtenue par l'application de ces deux méthodes, les autorités fiscales de la Confédération et des cantons admettent généralement un taux plus élevé lorsque l'amortissement est décroissant. En ce qui concerne le canton de Neuchâtel, les taux de l'amortissement constant sont réduits de 1/3 à 1/2 par rapport aux taux admis pour l'amortissement décroissant.

Ainsi, un amortissement décroissant de 20 % correspond à un amortissement constant de 10 %.

Exemple comparatif des deux méthodes d'amortissement:

Années	Montant de l'amortissement		Valeur portée à l'inventaire	
	amortissement constant 10 %	amortissement décroissant 20 %	amortissement constant 10 %	amortissement décroissant 20 %
0	—	—	20.000	20.000
1	2.000	4.000	18.000	16.000
2	2.000	3.200	16.000	12.800
3	2.000	2.560	14.000	10.240
4	2.000	2.048	12.000	8.192
5	2.000	1.638	10.000	6.554
6	2.000	1.311	8.000	5.243
7	2.000	1.049	6.000	4.194
8	2.000	839	4.000	3.355
9	2.000	671	2.000	2.684
10	2.000	537	—	2.147

Dans l'exemple ci-dessus, l'actif en question est amorti complètement en dix ans avec l'amortissement constant de 10 %, tandis qu'après un même nombre d'années, cet actif figure encore à l'inventaire pour Fr. 2147.— soit environ 10 % de la valeur initiale, avec l'amortissement décroissant de 20 %.

L'amortissement en pour-cent sur les valeurs comptabilisées (amortissement décroissant) ne peut jamais, du point de vue purement comptable, aboutir à une suppression totale de la valeur immobilisée, bien que la pratique du TF l'admette en principe. Il reste toujours une valeur comptable, qu'il y aurait lieu d'amortir en pour-cent. Afin d'empêcher que la comptabilité ne soit chargée d'amortissements sur des montants insignifiants, la pratique permet ce qu'on appelle « amortissement final de la valeur ». On ne peut, pour cet amortissement final, fixer aucun montant absolu ni aucun taux uniforme en pour-cent; les autorités fiscales admettent généralement un dernier amortissement dont le montant résulte de l'application du taux admissible sur la valeur fiscale initiale de l'actif en question (taux de l'amortissement constant). Dans l'exemple ci-dessus, un « amortissement final de la valeur » de Fr. 2147.— serait admis à la fin de la 11^e année.

La méthode de l'amortissement décroissant est celle qui est la plus utilisée, parce que moins compliquée en pratique. C'est également celle qui assure un meilleur équilibre des charges des divers exercices. Le compte de profits et pertes est débité, durant les premières années d'un amortissement plus élevé que par la méthode de l'amortissement constant; par contre, les frais de réparation et d'entretien sont généralement minimales. Le contraire se produit durant les dernières années: l'amortissement diminue tandis que les frais de réparation et d'entretien augmentent.

Avec l'amortissement constant, il se produit un déséquilibre des charges qui viennent grever le compte de profits et pertes. Durant les premières années, l'amortissement est trop faible et les frais de réparation et d'entretien presque inexistants; au cours des années suivantes, le compte de profits et pertes est débité, en plus de l'amortissement constant, d'importantes sommes pour entretien et réparations.

L'amortissement constant est presque toujours appliqué pour les valeurs immobilisées morales et fictives (frais d'organisation, goodwill, etc.), tandis que pour les valeurs immobilisées corporelles (machines, mobiliers, etc.), c'est l'amortissement décroissant qui est le plus fréquemment utilisé.

Les amortissements ne sont admis par le fisc que dans la mesure où ils ont été régulièrement comptabilisés dans les exercices déterminants. Les taux d'amortissements, appliqués depuis 1953 sont sensiblement plus élevés que ceux qui étaient admis antérieurement. Le fait que les

taux d'amortissements ont été relevés ne donne pas droit à récupérer la différence par rapport aux anciens taux. De même, des amortissements omis antérieurement en raison de la mauvaise marche des affaires, ne peuvent être reconnus après coup (pratique des autorités fiscales neuchâtelaises).

Par contre, le contribuable est autorisé à prendre en considération les montants qui, pendant les années antérieures, n'ont pas été admis par le fisc parce qu'ils étaient excessifs. Le contribuable n'est pas tenu de réactiver, dans sa comptabilité, les reprises d'amortissement faites par le fisc. Il suffit que la valeur comptable et le montant des reprises figurent sur un tableau établi hors comptabilité ¹⁾.

Les taux d'amortissements maximums admis par le fisc neuchâtelois sur les actifs immobilisés sont les suivants:

	Taux d'amortissements sur la valeur comptabilisée (amortissement décroissant)	sur la valeur d'acquisition (amortissement constant)
1. Immeubles bâtis (sous réserve de l'art. 32, lettre c, LCD qui prévoit que les amortissements qui auraient pour effet de ramener la valeur imposable d'un immeuble au-dessous de l'estimation cadastrale, ne sont pas admis):		
a) maisons locatives des sociétés immobilières et colonies ouvrières des entreprises	1 %	1 %
b) bâtiments commerciaux, bâtiments pour bureaux, banques, grands magasins et cinémas	2 %	1,5 %
c) hôtels et restaurants	3 %	2 %
d) fabriques et immeubles artisanaux (ateliers spécialement)	5 %	3 %
2. Conduites d'eau industrielles, voies ferrées, réservoirs non abrités ou transportables, constructions mobilières sur fonds d'autrui	15 %	8 %

¹⁾ Archives 21, 435; RO 78 I 253; JdT 1953 I 120.

	Taux d'amortissements	
	sur la valeur comptabilisée (amortissement décroissant)	sur la valeur d'acquisition (amortissement constant)
3. Mobilier commercial, machines de bureau, installations d'ateliers et d'entrepôts ayant un caractère mobilier . . .	20 %	10 %
4. Appareils et machines servant à la production, moyens de transport de tout genre à l'exception des moyens de transport motorisés.	25 %	13 %
5. Valeurs immatérielles servant à l'activité à but lucratif, par ex. brevets, raisons sociales, droits d'édition, concessions, licences et autres droits de jouissance, goodwill	25 %	13 %
6. Machines utilisées principalement pour le travail par équipes ou qui travaillent dans des conditions spéciales, telles que les machines lourdes servant à travailler la pierre, ou celles qui sont exposées à un haut degré à des actions chimiques nuisibles	30 %	15 %
7. Véhicules à moteur de toute nature, gros outillage, etc.	30 %	15 %
8. Outillage manuel, ustensiles d'artisans, instruments, outillage pour machines, vaisselle et linge d'hôtel, etc. (les outils dont l'usure est complète dans la durée d'un exercice peuvent être amortis directement par frais généraux).	35 %	20 %

Sur les nouvelles installations qui, pour des raisons spéciales, ne sont vraisemblablement utilisables que pendant une période très courte, on peut, en règle générale, procéder à des amortissements allant jusqu'à 50 % de la valeur d'acquisition.

Provisions sur stocks de marchandises (réserves d'amortissement) ¹⁾

L'administration fédérale des contributions, d'entente avec le comité de la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat ²⁾ et après avoir consulté les milieux économiques intéressés, a autorisé, à partir de 1953, la création de provisions sur stocks de marchandises. Ces provisions ne sont admises que si elles sont comptabilisées; le fisc ne peut prendre en considération les amortissements et les réserves d'amortissement ¹⁾ qui n'ont pas été portés dans les comptes d'un exercice ³⁾.

Par mesure de simplification, les autorités fiscales neuchâteloises admettent également cet abattement sur le stock de marchandises. Etant donné l'importance de cette question, nous reproduisons ci-dessous, un extrait des instructions de l'administration fédérale des contributions, relatives à la constitution de ces provisions:

« Les contribuables qui tiennent un inventaire complet du point de vue de la quantité et qui donnent à l'autorité de taxation des indications suffisantes sur le prix d'acquisition ou de revient ou la valeur marchande peuvent inscrire au bilan leur stock de marchandises jusqu'à un tiers au-dessous de ces valeurs. Les autorités fiscales admettent ce tiers comme amortissement autorisé, sans examiner spécialement si la sous-estimation est justifiée. Des amortissements excédant ce tiers ne peuvent être admis par le fisc que si cet excédent d'amortissement est nécessaire pour compenser un risque extraordinaire résultant du fait d'avoir constitué des stocks. »

Le terme « d'amortissement » figurant dans les instructions ci-dessus n'est pas exact. L'inscription au bilan des stocks au-dessous de leur prix

¹⁾ Voir la note relative à l'expression « réserve d'amortissement » page 100.

²⁾ Sous le nom de « Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat » se réunissent depuis 1919, une fois au moins chaque année, les fonctionnaires délégués par les autorités fiscales cantonales et par l'administration fédérale des contributions. La Conférence traite, dans des rapports et des discussions, les questions du droit fiscal et de la pratique fiscale qui lui sont soumises par le Comité ou par la Conférence des directeurs cantonaux des finances; elle encourage les efforts en vue de faciliter les rapports entre les administrations fiscales. La Conférence élit pour une période administrative de deux ans un Comité de 7 à 9 membres. Le Comité prépare et dirige la Conférence, étudie les problèmes qui lui sont soumis par la Conférence, par la Conférence des directeurs cantonaux des finances ou par l'administration fédérale des contributions, traite, de sa propre initiative, des questions relevant du droit fiscal et de la pratique fiscale, ainsi que des questions professionnelles ayant une portée générale. Il peut instituer des commissions pour s'acquitter de tâches permanentes (telles que l'information fiscale, l'échange intercantonal de renseignements, l'établissement de coefficients expérimentaux). (Extrait des Statuts de la Conférence.)

³⁾ ATF 2 juillet 1954, Archives 23, 279; voir également art. 32, lettre d, LCD.

d'acquisition ou de revient, ou au-dessous de leur valeur marchande (art. 45 LCD), ne sert pas à compenser des dépréciations déjà survenues et ce n'est donc pas un amortissement au sens propre du terme. Elle aboutit, au contraire, à la constitution de provisions, qui peuvent cependant être considérées, du point de vue fiscal, comme autorisées par l'usage commercial, dans la mesure où elles sont nécessaires pour couvrir les risques liés au maintien du stock. Toute sous-estimation du stock de marchandises qui va plus loin que la compensation des risques entraîne, en revanche, une diminution du bénéfice net, injustifié du point de vue fiscal; les réserves latentes ainsi créées doivent être ajoutées au bénéfice net ressortant des comptes ¹⁾).

Relevons que, s'agissant des instructions de l'administration fédérale des contributions mentionnées ci-dessus, le TF a prononcé qu'elles permettent seulement aux autorités de taxation d'admettre sans vérifications spéciales, mais sous certaines conditions, des réserves d'amortissement ²⁾ sur les marchandises jusqu'au tiers de la valeur fiscale des stocks, qu'il ne s'agit que de simples instructions internes qui tendent à simplifier la procédure et qu'elles ne confèrent aucun droit au contribuable ³⁾).

c) *Les pertes*

Les pertes peuvent être prises dans deux sens tout à fait différents.

1. D'une part, il s'agit des pertes commerciales au sens de l'article 31, lettre e LCD, c'est-à-dire toutes les pertes de fortune d'une exploitation

¹⁾ Ch. Perret, Kommentar zur eidg. Wehrsteuer 1955-1958, page 121.

²⁾ Note relative à l'expression « réserve d'amortissement »: Aux yeux du TF, l'expression « réserve d'amortissement » est synonyme de « provision » (ATF 26 mars 1954, Archives 23, 172). Senarclens, dans sa thèse « Les réserves dans les sociétés anonymes » déplore, avec raison, cette terminologie qui donne le nom de « réserve » à des comptes qui n'en sont pas. Capitant (vocabulaire juridique) donne la définition suivante de la provision: « partie du bénéfice isolée en prévision d'une perte probable et qui peut, à ce titre, ne pas figurer dans le bénéfice de l'entreprise. Se distingue de l'amortissement qui se rapporte à une perte réalisée, et de la réserve qui se rapporte à une perte purement éventuelle ».

H. Meyer, dans un article paru dans RDAF 1955, 209, sur la notion du mot « provision » s'élève également contre le fâcheux néologisme « réserve d'amortissement » et souhaite qu'il soit remplacé par le mot bien français de « provision » (en allemand « Rückstellung ») qui exclut toute possibilité de confusion. Il donne les définitions suivantes: les « amortissements » servent à compenser des dépréciations qui se sont déjà produites, les « provisions » ont pour but de faire face à des risques de pertes actuels et les « réserves » constituent de la fortune désormais acquise, même si elles sont créées en vue de déficits éventuels ou de réalisations futures.

L'ACF concernant la perception d'un impôt fédéral sur les bénéfices de guerre, du 12 janvier 1940/18 novembre 1941, précise, à l'art. 6, al. 1: « Les réserves d'amortissement sont considérées comme justifiées par l'usage commercial si, d'après les circonstances elles sont nécessaires pour compenser des pertes menaçantes ». C'est la définition même de la « provision ».

³⁾ ATF 2 juillet 1954, Archives 23, 279.

commerciale. Peu importe la nature des phénomènes donnant lieu à une perte. Celle-ci peut provenir de la destruction ou de la détérioration d'une chose, d'un changement des conjonctures, de l'insolvabilité d'un débiteur, d'un cautionnement exigible ou de l'acte illicite commis par un tiers ou par le personnel de l'entreprise (vol, escroquerie, détournement).

Le professeur Blumenstein ¹⁾ estime que la perte est, en droit fiscal, tout amoindrissement de la fortune d'un contribuable, résultant d'événements extérieurs et qu'il est hors de son pouvoir d'empêcher. Si l'une de ces conditions n'est pas remplie, on n'a pas affaire à une perte proprement dite, mais à un acte de disposition du contribuable, à un amortissement consistant en l'emploi du revenu, dont la déduction ne peut être admise.

La prise en considération d'une perte sur débiteurs est toujours exclue si les créances à recouvrer ne sont pas inscrites dans les livres. En revanche, pour qu'une perte sur créance soit admise, il n'est pas nécessaire qu'il y ait un acte de défaut de biens au sens de l'article 265 LP; la perte est considérée comme subie au moment où l'insolvabilité du débiteur est établie et où la créance doit être jugée irrécouvrable ²⁾.

2. D'autre part, le mot perte peut avoir le sens de « déficit des années antérieures ». Pendant plusieurs années de suite, une entreprise peut faire des pertes dans le sens de déficits. Au moment où elle fait à nouveau des bénéfices, peut-elle déduire les pertes réalisées les années précédentes ? Le droit fiscal neuchâtelois n'autorise pas cette déduction, en raison du principe dit de l'annalité de l'impôt, principe selon lequel, pour déterminer l'impôt, seul le résultat de l'année déterminante pour l'impôt dont il s'agit est pris en considération (année de calcul de l'impôt).

Economiquement cette solution est très discutable, surtout dans un canton où la période de taxation est annuelle. Actuellement, la majorité des cantons suisses admettent la compensation des excédents de pertes d'années antérieures avec le bénéfice de la période de calcul de l'impôt. Seuls les cantons de Fribourg, Soleure, Bâle-Ville, Bâle-Campagne, Schaffhouse, Grisons, Tessin et Neuchâtel font encore exception à cette règle ³⁾.

¹⁾ E. Blumenstein, *System des Steuerrechts*, p. 172.

²⁾ Voir également Ch. Perret, *Kommentar zur eidg. Wehrsteuer 1955-1958*, page 61.

³⁾ Voir tableau de l'imposition des S. A. et S. à r. l. dans les cantons suisses, page 173.

La tendance des lois récentes est d'admettre la déduction des excédents de pertes réalisés au cours des deux périodes de calcul antérieures. La modification de la loi neuchâtelaise sur ce point est désirable.

d) Les versements aux fonds de prévoyance

Concernant les sommes affectées à des buts de bienfaisance en faveur du personnel de l'entreprise, l'exclusion exigée de tout emploi contraire aux buts auxquels ces sommes sont affectées, ne peut être assurée que si lesdites sommes sont remises à un fonds distinct de la fortune de l'entreprise (art. 62, lettres c et d LCD). Ordinairement, il y a lieu de constituer une fondation. Les versements qui sont effectués, sont admis sans limite, sauf est réservé le cas de libéralités déguisées.

Le TF a prononcé que celui qui, dans une société anonyme, occupe la situation d'un chef d'entreprise ne doit pas être compté dans le personnel de cette société; les prestations versées en sa faveur à une caisse de prévoyance pour la vieillesse ne sont pas des sommes affectées à des buts de bienfaisance en faveur du personnel de l'entreprise ¹⁾).

Cette jurisprudence a été critiquée à plusieurs reprises. On a objecté, entre autres, que l'actionnaire-directeur et la société forment deux personnes distinctes n'ayant ni les mêmes droits ni les mêmes obligations. On admet comme salaire les prestations faites par la société à son actionnaire-directeur à moins que les circonstances ne laissent supposer que la rémunération a été fixée essentiellement ou exclusivement en tenant compte de la situation spéciale de l'actionnaire-directeur dans l'entreprise ²⁾). A ce point de vue, on considère donc bien l'actionnaire-directeur comme une personne au service de la société. Pourquoi, dès lors, refuser la déduction des primes versées en sa faveur par la société à une caisse d'assurance?

Ces objections n'ont pas échappé à l'administration fiscale, qui a assoupli sa pratique dès 1957. Actuellement, la déduction des primes payées en faveur des directeurs-actionnaires est admise lorsque les conditions suivantes sont remplies:

- a) les primes doivent être versées à des caisses d'assurance;

¹⁾ Archives 14, 244.

²⁾ Archives 14, 244 et 471; 17, 149.

- b) elles ne doivent pas dépasser celles qui seraient normalement payées par l'entreprise en faveur d'un directeur non actionnaire;
- c) la caisse d'assurance doit offrir tous les moyens de contrôle nécessaires.

La situation est différente en ce qui concerne les associés de sociétés en nom collectif ou en commandite. Du point de vue fiscal, chaque associé est traité comme un chef d'entreprise indépendant. Il ne peut donc pas bénéficier des prestations d'une institution de prévoyance en faveur du personnel, au sens de l'article 20, lettre a LCD.

La même conclusion s'impose, à plus forte raison, en ce qui concerne le chef d'une entreprise à raison commerciale individuelle.

Lorsque des polices d'assurances de groupe ou des polices individuelles sont contractées en faveur du personnel d'une entreprise, sans qu'il y ait création d'une fondation ¹⁾, les primes payées peuvent être déduites chez l'employeur si les conditions suivantes sont remplies :

1. Les bénéficiaires doivent être des employés de l'entreprise.
2. Les contrats d'assurance doivent être munis d'une clause bénéficiaire irrévocable conformément à l'article 77 de la loi fédérale sur le contrat d'assurance, du 2 avril 1908, et les polices doivent être remises aux bénéficiaires.
3. La participation éventuelle aux bénéfices afférents au contrat d'assurance doit revenir de droit aux bénéficiaires et non pas à l'entreprise.

§ 3. Le capital imposable

a) Généralités. — Le capital-actions

Les personnes morales à base de capitaux sont soumises à un impôt sur le capital social et les réserves; les autres personnes morales (sociétés coopératives, associations et fondations) sont soumises à un impôt sur la fortune nette. Nous avons déjà indiqué au chapitre III (page 39) la différence existant entre la notion de capital et réserve, d'une part, et celle de fortune nette, d'autre part.

¹⁾ Voir chapitre III, page 58 ci-dessus.

Les principes d'évaluation pour déterminer la fortune des sociétés coopératives et des « autres personnes morales », ainsi que les réserves latentes des sociétés de capitaux sont contenus dans les articles 42 à 48 LCD. La fortune nette des sociétés coopératives et des « autres personnes morales » peut, suivant les cas, être inférieure au capital social; tandis que, le capital et les réserves imposables des sociétés de capitaux ne peuvent être inférieurs à leur valeur portée au bilan. On ne peut donc faire état de « pertes latentes ». Signalons ici une différence entre le droit fédéral et le droit cantonal: en matière d'IDN, l'impôt complémentaire sur le capital et les réserves est dû, en principe, sur la partie versée du capital-actions ou du capital social, même si le capital n'est plus couvert qu'en partie ou n'est plus du tout couvert par l'actif ¹⁾; en matière d'impôt direct cantonal, il est tenu compte du découvert éventuel, l'article 64, lettre a, LCD mentionnant expressément que les pertes comptabilisées doivent être déduites du capital-actions ou du capital social inscrit dans le registre du commerce.

Nous donnons ci-dessous, sous la forme schématique d'un bilan, les différents articles du CO et en regard ceux de la loi sur les contributions directes (LCD), concernant les différents éléments d'actifs et de passifs.

¹⁾ Archives 20, 348; RDAF 1953, 187.

	CO	LCD		CO	LCD
Compte actionnaires . . .	668 (2)		Capital social	668	64
Frais d'organisation. . .	664		Réserve légale	668	64
Installations permanentes:			Réserves latentes	663 (2)	64, 66
Immeubles, bâtiments. . .	665 (1)	43	Agio sur émission d'ac-		
Forces motrices.		87/94	tions	671 (1)	
Machines, moyens de			Emprunt obligations. . .	669	
transport, outillage, mobi-	665 (1)	46 (1)	Fonds de bienfaisance . .	668/673	65, 20 a
lier, etc.			Fonds d'amortissement		
(indication de la valeur	665 (4)		Fonds de renouvellement	665, 668	
d'assurance)			Réserve mathématique. .	671	65
Droits, concessions, bre-	665 (2)	42	Dettes		39, 41, 66 (2)
vets, licences, marques. .			Cautionnements	670	39 (2)
Marchandises (matière	666	45			
première, produits fabri-					
qués et mi-fabriqués. . .					
Papiers-valeurs cotés . .	667 (1)	47 (1)			
Papiers-valeurs non cotés	667 (2)	47 (2, 3)			
Actions neuchâteloises. .		49,64(3)			
Créances.		47 (4)			
Prime sur émission d'obli-					
gations	669 (2)				
Assurances sur la vie . .		48			
Autres actifs		42			
			Signature	961	112 (1)

Les règles applicables pour le capital imposable des sociétés à base de capitaux imposées en fonction de l'intensité du rendement sont en principe valables pour le capital proportionnel, c'est-à-dire le capital au début de l'exercice qui est mis en rapport avec le bénéfice imposable pour déterminer le taux de l'impôt sur le bénéfice. Ainsi, à part le cas d'une modification du capital-actions, le capital imposable d'une année fiscale devient automatiquement le capital proportionnel de l'année fiscale suivante.

Si le capital-actions est augmenté ou réduit au cours d'un exercice, c'est le capital moyen qui est pris en considération pour déterminer le capital proportionnel ¹⁾, à moins que le capital-actions ne soit augmenté par dissolutions de réserves ouvertes imposées (attribution d'actions gratuites par prélèvement sur les réserves, par exemple). Le capital moyen est calculé en tenant compte de la durée des différents états du capital au cours de l'année de calcul de l'impôt. Par contre, il n'est pas tenu compte des modifications des réserves au cours de l'année de calcul.

Le capital imposable est défini par les articles 64 et 66 LCD, dont la teneur est la suivante:

Art. 64. — Est considéré comme capital imposable:

- a) pour les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions et les sociétés à responsabilité limitée, la partie libérée du capital actions ou du capital social inscrit dans le registre du commerce ainsi que les réserves apparentes et latentes prises en considération pour le calcul de l'impôt sur le bénéfice, déduction faite des pertes comptabilisées;
- b) pour les sociétés coopératives, les associations à but lucratif et les autres personnes morales, la fortune nette.

Les articles 37, alinéas 1 et 2, 38, 39 et 41 sont au surplus applicables.

L'article 49 n'est pas applicable aux personnes morales mentionnées à l'article 60.

Art. 66. — Les articles 42 à 48 sont applicables pour la détermination:

- a) des réserves latentes des sociétés anonymes, des sociétés en commandite par actions et des sociétés à responsabilité limitée;
- b) de la fortune nette des sociétés coopératives, des associations à but lucratif et des autres personnes morales.

¹⁾ Rapport du Conseil d'Etat au Grand Conseil à l'appui d'un projet de loi sur les contributions directes du 24 avril 1948, page 62.

b) *Réserves apparentes et réserves latentes*

Les articles 64 et 66 LCD ont été modifiés par la loi du 15 février 1955. Le texte primitif de l'article 64, lettre a) de la loi ne mentionnait que les réserves apparentes et latentes; la loi du 15 février 1955 a complété l'expression « réserves apparentes et latentes » par les mots « prises en considération pour le calcul de l'impôt sur le bénéfice ». Le Conseil d'Etat dans son rapport ¹⁾ relatif à cette modification de la loi fiscale, déclare que cette précision « a pour but d'éviter qu'une société imposée selon le système de l'intensité du rendement puisse gonfler artificiellement son capital imposable et réduire, par voie de conséquence, le taux d'impôt sur le bénéfice de l'année suivante en ajoutant à son capital et à ses réserves déclarées des réserves apparentes et latentes qui n'ont pas été prises en considération pour le calcul de l'impôt sur le bénéfice des années antérieures ».

L'arrêté du Conseil fédéral en matière d'impôt pour la défense nationale a été modifié dans le même sens par l'arrêté fédéral du 20 décembre 1950, à partir de la 6^e période 1951/1952. Toutefois le législateur fédéral a précisé que seules les réserves constituées après le 31 décembre 1948 au moyen de bénéfices non imposés ne devaient pas être comprises dans le montant du capital et des réserves qui est déterminant pour le calcul du taux d'impôt ²⁾. Il résulte de cette disposition que la nouvelle réglementation tient compte de la pratique antérieure, en ce sens que les réserves sur valeurs immobilisées, qui n'ont pas été imposées comme bénéfice et qui ont été comprises dans le capital proportionnel et dans le capital imposable pour la 5^e période de l'IDN 1949/1950 (période de calcul 1947/1948), peuvent continuer à en faire partie, sans qu'il y ait lieu pour autant de procéder à une reprise de bénéfice.

La loi neuchâteloise révisée n'a fixé aucune date-limite à partir de laquelle les réserves constituées au moyen de bénéfices non imposés ne doivent pas être comprises dans le capital proportionnel et dans le capital imposable. Il en résulte que toutes les réserves apparentes et latentes qui n'ont pas été constituées au moyen de bénéfices imposés

¹⁾ Rapport du Conseil d'Etat au Grand Conseil à l'appui d'un projet de loi portant révision partielle de la loi sur les contributions directes, du 22 juin 1954, page 10.

²⁾ Art. 57, al. 1, AIN. Art. 60, AIN.

doivent être éliminées du capital imposable. Le nouveau texte légal est clair et ne permet aucune interprétation extensive. A partir du 1^{er} janvier 1955, ne peuvent être prises en considération lors de la détermination du capital imposable et du capital proportionnel, que les réserves apparentes et latentes qui ont été soumises à l'impôt sur le bénéfice.

Les principes concernant l'estimation des éléments de la fortune des personnes morales n'ont subi aucune modification. Comme précédemment, les articles 42 à 48 LCD doivent être appliqués pour déterminer les réserves latentes des sociétés à base de capitaux. La signification de l'article 66 LCD par rapport aux dispositions des articles 64 et 73 LCD peut être exposée de la manière suivante : l'article 66 constitue la base pour le calcul des réserves latentes existant effectivement dans les valeurs inscrites au bilan des sociétés à base de capitaux ; en revanche, les articles 64 et 73 établissent dans quelle mesure les réserves latentes existantes doivent être comprises dans le capital proportionnel ou dans le capital soumis à l'impôt sur la fortune.

c) Les dettes non justifiées

Les dettes non justifiées d'une société anonyme constituent des réserves, du point de vue fiscal ; elles doivent, en tant que réserves dissimulées, être traitées comme les réserves latentes ¹⁾. De même qu'en matière d'impôt pour la défense nationale, cette jurisprudence ne saurait être maintenue après l'entrée en vigueur de l'adjonction que la loi du 15 février 1955 a apportée aux articles 64 et 73 LCD. Si, avant cette adjonction, il fallait tenir compte de toutes les réserves apparentes et latentes, y compris celles qui avaient été constituées au moyen de bénéfices non imposés, il n'en va plus de même depuis lors. La restriction importante introduite dans les articles 64 et 73 LCD, à savoir que les réserves qui n'ont pas été constituées au moyen de bénéfices imposés ne doivent pas être comprises dans le capital imposable, ni dans le capital proportionnel, empêche formellement de tenir compte de la réserve latente constituée par les dettes non justifiées.

L'exemple suivant démontre d'ailleurs que le fait d'ajouter au bénéfice les intérêts d'une dette non justifiée et d'ajouter également au

¹⁾ Archives 14, 72 ; 15, 365 ; RDAF 1949, 225. Archives 23, 175.

capital proportionnel et au capital imposable la dette elle-même, peut provoquer une imposition inférieure à celle dans laquelle l'intérêt et la dette sont admis.

Exemple d'imposition d'une S. A.:

Capital et réserves au 31 décembre 1957	Fr. 1.100.000.—
Capital proportionnel au 1 ^{er} janvier 1957	» 1.000.000.—
Bénéfice net de l'exercice 1957	» 150.000.—

Au bilan figure une dette de Fr. 300.000.—, intérêt 3½ %, soit Fr. 10.500.—, dont la justification ne peut être donnée au fisc.

	A Imposition en admettant la dette et l'intérêt	B Imposition en reprenant l'intérêt et la dette	C Imposition en ne reprenant que l'intérêt, mais non la dette
	Fr.	Fr.	Fr.
Capital imposable	1.100.000.—	1.400.000.—	1.100.000.—
Capital proportionnel.	1.000.000.—	1.300.000.—	1.000.000.—
Bénéfice imposable	150.000.—	160.500.—	160.500.—
Taux de l'impôt sur le capital	5.— % ₀₀	5.— % ₀₀	5.— % ₀₀
Intensité de rendement	15.— %	12,34 %	16,05 %
Taux de l'impôt sur le bénéfice (¾).	11,25 %	9,25 %	12.— %

Calcul de l'impôt:

Impôt dû sur le capital	5.500.—	7.000.—	5.500.—
Impôt dû sur le bénéfice	16.875.—	14.846,25	19.260.—
Total de l'impôt direct cantonal	22.375.—	21.846,25	24.760.—
Contribution aux charges sociales (15 % de l'impôt direct)	3.356,25	3.276,95	3.714.—
Impôt communal (100 % de l'impôt direct cantonal)	22.375.—	21.846,25	24.760.—
Montant dû total	48.106,25	46.969,45	53.234.—
Différence	—	— 1.136,80	+ 5.127,75

L'exemple ci-dessus démontre que, par le jeu de l'intensité du rendement, une société à base de capitaux pouvait avoir, jusqu'en 1954, un avantage à ne pas donner la justification d'une partie de son passif, puisque le fait d'ajouter la dette non justifiée au capital et aux réserves

et d'incorporer au bénéfice net l'intérêt correspondant, pouvait avoir comme conséquence de diminuer le montant d'impôt à payer. Cet exemple prouve également que la nouvelle réglementation est particulièrement sévère puisqu'elle provoque, dans le cas mentionné ci-dessus, une augmentation de la charge fiscale, par rapport à la différence de bénéfice imposable (Fr. 10.500.—) de Fr. 5.127,75, soit près de 50 % (48,83 %).

La nouvelle réglementation est toutefois préférable à l'ancienne, car il n'est pas équitable qu'une société qui dissimule son passif soit traitée plus favorablement que celle qui donne au fisc toutes les justifications de ses dettes. Il convient de signaler que l'avantage était encore plus marqué en matière d'IDN, étant donné le taux très faible de l'impôt complémentaire sur le capital (0,75 ‰¹⁾).

Le cas des dettes non justifiées n'est pas traité de la même manière en ce qui concerne les sociétés coopératives et les autres personnes morales qui ne sont pas imposées selon le système de l'intensité du rendement. En effet, hormis les sociétés de capitaux, qui sont soumises à un impôt sur le capital et les réserves, toutes les autres personnes morales sont soumises à l'impôt sur la fortune nette²⁾, c'est-à-dire sur la différence entre l'actif et le passif estimés d'après les règles d'évaluation de la fortune contenues dans les articles 39 à 48 LCD, comme pour les personnes physiques. Les réserves latentes sur les valeurs immobilisées (immeubles, machines, etc.), doivent être comprises dans le capital imposable, même si la différence entre la valeur comptable et la valeur fiscale (pécuniaire) n'a pas été imposée à titre de bénéfice. Il n'y a donc pas, comme pour les personnes morales imposées selon l'intensité du rendement, un parallélisme entre le bénéfice imposé et les réserves imposées.

Dans ces conditions, la fortune nette des personnes morales mentionnées à l'article 64, lettre b, LCD, est augmentée des dettes non justifiées, dans la mesure où la somme considérée comme telle est réellement couverte par les éléments de l'actif évalués conformément aux articles 42 à 48 LCD³⁾.

¹⁾ Avant l'entrée en vigueur de l'arrêté fédéral du 20 décembre 1950, modifiant l'art. 57, al. 1 AIN.

²⁾ Art. 64, al. 2, lettre b et 66, lettre b, LCD.

³⁾ ATF 22 novembre 1946, Archives 15, 365.

d) *Le solde créditeur reporté* du bilan et du compte de profits et pertes fait partie, en principe, des réserves apparentes; en pratique, il est tenu compte d'un versement de dividendes et de tantièmes décidé par une société anonyme après le début de l'assujettissement, en ce sens que seul le solde reporté restant est soumis à l'impôt sur le capital. (Bilan après répartition du bénéfice.)

e) *L'agio sur l'émission d'actions*, nous l'avons vu, n'est pas considéré comme un bénéfice imposable des sociétés anonymes. Cette solution est justifiée si l'on considère l'agio comme un apport supplémentaire des actionnaires ¹⁾. Faisant partie de la fortune de la société, l'agio mis en réserve doit cependant être compris dans le calcul du capital imposable et du capital proportionnel. La loi fiscale neuchâteloise est muette sur ce point, mais cette interprétation est parfaitement soutenable étant donné la nature spéciale de l'agio. Relevons que des lois plus récentes, telle la loi d'impôt vaudoise par exemple, prévoient expressément que les réserves provenant d'un agio sur l'émission d'actions sont considérées comme capital imposable ²⁾.

¹⁾ Ed. Folliet, *Le Bilan dans les S. A.*, pages 189 et suiv.; Blumenstein, *System des Steuerrechts*, pages 119 et suiv. et 183; G. Genillard, *La double imposition en matière de sociétés commerciales*, pages 185 et suiv.

²⁾ Art. 57, lettre c, de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux, du 26 novembre 1956; l'art. 54, lettre e, de la loi vaudoise, prévoit que la moitié de l'agio sur l'émission d'actions, fait partie du bénéfice imposable, pour autant que cet agio dépasse proportionnellement le montant des réserves qui a été soumis à l'impôt sur le bénéfice net.

CHAPITRE V

L'IMPOSITION DES PERSONNES MORALES A BASE DE CAPITAUX EN FONCTION DE L'INTENSITÉ DU RENDEMENT

§ 1. Evolution historique

Les premières sociétés anonymes apparurent en Amérique, au début du XIX^e siècle. De nombreuses formalités imposées en vue de leur constitution entravèrent leur développement. Le fisc taxait les sociétés anonymes comme les personnes physiques. Ce n'est que vers le milieu du XIX^e siècle que l'Etat de Pennsylvanie édicta la première loi fiscale frappant d'un impôt progressif les bénéfices distribués par les sociétés.

Dans un article paru dans la Revue de droit administratif et de droit fiscal ¹⁾, Paul Donzallaz constate que le canton de Vaud fut le premier, en Suisse, à imposer les sociétés anonymes, par la loi du 27 novembre 1878. Pierre Folliet, dans sa thèse sur les tarifs d'impôts ²⁾ affirme qu'en Suisse, la première imposition particulière des sociétés anonymes fut introduite dans le canton de Bâle-Ville par une loi du 14 octobre 1889, frappant le capital des sociétés au taux de 1 ‰ et leurs bénéfices à celui de 1 ‰.

Ces deux auteurs semblent ne pas avoir consulté les lois neuchâteloises, puisque, ainsi que nous le relevons dans le chapitre II ci-dessus, la loi du 24 novembre 1849 mentionne déjà les personnes morales et la loi du 27 mars 1860, les sociétés anonymes. Cette dernière loi imposait la fortune nette des sociétés anonymes au taux de 1 ‰ et les revenus au

¹⁾ RDAF 1949, 102.

²⁾ Pierre Folliet, Les tarifs d'impôts, essai de mathématiques fiscales, page 422.

taux de 1 %, après déduction de l'intérêt à 5 % des capitaux engagés soumis à l'impôt sur la fortune.

Nous constatons donc que le canton de Neuchâtel fut probablement le premier, en Suisse, à imposer les sociétés anonymes et ceci d'après un système qui constituait déjà en quelque sorte une imposition en fonction de l'intensité du rendement. En effet, la possibilité de déduire l'intérêt de 5 % du capital engagé ¹⁾ avait pour conséquence de tenir compte, dans une certaine mesure, de l'intensité du rendement. L'impôt sur le revenu dû par deux sociétés présentant chacune un même bénéfice net était très différent suivant l'importance de la fortune nette des sociétés considérées.

Exemple :

Société A: fortune imposable . . .	Fr. 200.000.—
bénéfice net	» 20.000.—
Société B: fortune imposable . . .	Fr. 300.000.—
bénéfice net	» 20.000.—

Imposition du bénéfice de la société A.

Bénéfice net	Fr. 20.000.—
A déduire le 5 % du capital engagé soumis à l'impôt sur la fortune	
Fr. 200.000.—	» 10.000.—
Bénéfice imposable	<u>Fr. 10.000.—</u> à 1 % = Fr. 100.—

Imposition du bénéfice de la société B.

Bénéfice net	Fr. 20.000.—
A déduire le 5 % du capital engagé soumis à l'impôt sur la fortune	
Fr. 300.000.—	» 15.000.—
Bénéfice imposable	<u>Fr. 5.000.—</u> à 1 % = Fr. 50.—

¹⁾ Selon la loi du 27 mars 1860; selon la loi du 24 novembre 1849 c'était l'intérêt de 4 % du capital engagé qui était déductible.

Ainsi l'impôt dû par la société A par rapport au bénéfice net de Fr. 20.000.— était de 0,5 %, tandis que le même bénéfice de la société B n'était frappé que d'un impôt de 0,25 %.

Dans ce système ce n'est pas le taux de l'impôt qui est variable en fonction de l'intensité du rendement par rapport au capital engagé, c'est le bénéfice imposable lui-même qui est variable. Mais le résultat est le même. L'impôt dû sur le revenu est d'autant plus faible que le bénéfice net est réalisé par un capital engagé d'autant plus élevé. Le système d'imposition des sociétés de capitaux selon l'intensité du rendement n'est donc pas récent puisqu'il est connu en droit fiscal neuchâtelois depuis 1849. Il est vrai que les anciennes lois fiscales neuchâteloises soumettaient les personnes physiques et les personnes morales à un seul et même régime, mais cette situation ne présentait aucun inconvénient, l'impôt étant proportionnel et le même taux étant appliqué à tous les contribuables.

Lors de la discussion de la loi sur l'impôt direct du 30 avril 1903, la proposition fut faite au Grand Conseil de soumettre les personnes morales à un autre régime que les personnes physiques en raison de la différence de leur nature ¹⁾. L'idée ne fut pas agréée par la majorité de ce Conseil qui jugea préférable d'appliquer à tous les contribuables un impôt sur la fortune au taux de 2 ‰ et un impôt sur les ressources au taux de 1,2 ‰.

L'expérience a démontré qu'une erreur a été commise en 1917, lors de l'introduction du système de la progression des taux, de maintenir le même mode d'imposition pour les personnes morales poursuivant un but lucratif et pour les personnes physiques.

Dans son rapport au Grand Conseil, à l'appui du projet de la loi sur les contributions directes actuellement en vigueur ²⁾, le Conseil d'Etat justifie l'institution de régimes distincts pour l'imposition des personnes physiques et pour celle des personnes morales en déclarant :

« ... L'accumulation dans une même entreprise de capitaux appartenant à un certain nombre d'ayants-droit et l'affectation nettement déterminée des capitaux différencient ceux-ci, à plusieurs égards, de la fortune particulière d'un individu qui peut en disposer en toute liberté...

¹⁾ Bulletin des délibérations du Grand Conseil, volume 65, p. 716 et suiv.

²⁾ Rapport du Conseil d'Etat au Grand Conseil à l'appui d'un projet de loi sur les contributions directes du 24 avril 1948, p. 10.

Il n'est pas possible d'apprécier suivant les mêmes critères, d'une part, le revenu d'une personne physique qui est constitué dans la majeure partie des cas par le produit du travail, et, d'autre part, le bénéfice d'une société qui consiste dans le rendement du capital engagé. »

Le Conseil d'Etat constate ensuite qu'il n'est pas non plus possible de comparer le bénéfice d'une société avec celui d'une autre société sans tenir compte de la fortune sociale: une société au capital de Fr. 50.000.— qui a un rendement de Fr. 25.000.— fait un très bon bénéfice; un même revenu sera dérisoire pour une société qui a un capital de Fr. 2.000.000.—. De là l'idée de frapper le bénéfice des personnes morales poursuivant un but lucratif à un taux variant avec le rapport qui existe entre ce bénéfice et le capital (intensité du rendement par rapport au capital).

En Suisse, c'est le canton de Bâle-Ville qui, le premier, a pris l'initiative de soumettre les sociétés anonymes à un régime fiscal différent de celui des personnes physiques, par une loi du 14 octobre 1889 ¹⁾. Par contre, c'est dans la législation zurichoise, dès 1917 (loi du 25 novembre 1917), que nous trouvons pour la première fois un système d'impôt progressif sur le bénéfice net des sociétés anonymes, calculé d'après l'intensité du rendement, tel que nous le connaissons encore aujourd'hui ²⁾. Les taux de l'impôt étaient les suivants:

Bâle-Ville: Rendement net: 1 ‰.

(loi de 1889) Capital-actions versé: 1 ‰.

Capital-actions non versé: 0,25 ‰.

Zurich: Rendement net: jusqu'à 10 ‰ (moitié du rapport en (loi de 1917) pour-cent entre le rendement net et le capital imposable).

Capital: 1 ‰.

La Confédération a institué l'impôt progressif sur le bénéfice net calculé d'après l'intensité du rendement en 1934 (contribution fédérale de crise) ³⁾, au moment où elle a choisi, pour les personnes physiques, le système de l'impôt général et progressif sur le revenu. L'impôt pour la défense nationale ⁴⁾ qui a fait suite à la contribution fédérale de crise

¹⁾ Voir P. Folliet, Les tarifs d'impôts, pages 14 et 422.

²⁾ Voir rapport sur l'imposition des S. A. de famille, pages 10 et 11.

³⁾ Arrêté du Conseil fédéral, du 19 janvier 1934 (ACC).

⁴⁾ Arrêté du Conseil fédéral, du 9 décembre 1940 (AIN).

dès 1941, frappe également le bénéfice des sociétés de capitaux d'après le système de l'intensité du rendement.

Contribution fédérale de crise (dès 1934) — Impôt périodique; périodes de 2 ans.

Bénéfice net: 1% à 10% (le pourcentage qui exprime le rapport du bénéfice net au capital-actions versé et aux réserves constitue le taux de la contribution).

(Dès 1936 le taux a été fixé de 1% à 15%.)

Capital: capital-actions versé et les réserves: 1 ‰,
capital-actions non versé: $\frac{1}{4}$ ‰.
(Dès 1936, supplément de 25% de l'impôt complémentaire.)

Impôt pour la défense nationale (dès 1941) — Impôt annuel.

Bénéfice net: 2% à 8% (le taux est égal à la moitié du nombre exprimant en pour-cent le rapport du bénéfice net au capital-actions versé et aux réserves).

(Dès 1943, surtaxe de 50%.)

Capital: capital-actions versé et les réserves: 0,75 ‰,
capital-actions non versé: non imposable.

Dès 1955, le montant de l'impôt dû sur le bénéfice et sur le capital est réduit de 10%¹⁾.

Au 1^{er} janvier 1957, presque tous les cantons suisses ont adopté le système de l'intensité du rendement pour l'imposition des personnes morales à base de capitaux²⁾. Seuls Nidwald, Appenzell Rh. Int., Appenzell Rh. Ext. et Grisons, font exception. Le système fiscal qui fait croître le taux de l'impôt selon l'intensité du rendement s'est donc largement répandu en Suisse, depuis 1917. Il constitue une « particularité suisse »³⁾.

¹⁾ Arrêté fédéral du 21 décembre 1955.

²⁾ Voir tableau de l'imposition des S. A. et S. à r. l. dans les cantons suisses, page 173.

³⁾ Trachsler, Die Steuerpolitische Behandlung der Kapitalgesellschaften, 1954, page 73.

§ 2. Justification d'une imposition spéciale des personnes morales à base de capitaux

Une imposition spéciale des personnes morales se justifie, dans le système de l'impôt général sur le revenu et sur la fortune, parce que les personnes morales ont une capacité contributive qui leur est propre. Un grand nombre de sociétés à base de capitaux sont non seulement des entités juridiques, mais aussi des entités indépendantes du point de vue économique, menant manifestement une vie propre ¹⁾. Cette autonomie se caractérise par la permanence de la société et par la direction autonome de l'entreprise. Si, dans la législation fiscale, les personnes morales à base de capitaux, autonomes non seulement du point de vue juridique, mais aussi du point de vue économique, sont traitées comme des contribuables indépendants, avec leur capacité contributive distincte de celle de leurs membres, cette réglementation paraît juste et nécessaire puisqu'elle tient compte d'une réalité économique ²⁾.

L'impôt que doit payer une société anonyme a juridiquement et économiquement une tout autre fonction que l'impôt général sur le revenu et sur la fortune des personnes physiques. La commission d'experts constituée pour l'examen de l'imposition des sociétés anonymes de famille, dans son rapport du 5 février 1955, constate que si l'on part du principe que tous les impôts doivent être acquittés, en définitive, au moyen du revenu des personnes physiques, l'impôt sur les sociétés anonymes est un impôt industriel perçu à la source sur le rendement de l'exploitation; il est semblable à l'impôt foncier, qui est un impôt réel sur le rendement des immeubles, et au droit de timbre sur les coupons, qui est un impôt réel sur le rendement des titres. Les taux applicables à un impôt réel de ce genre ne peuvent être rapprochés des taux des impôts personnels.

Si l'on admet par contre, comme on le fait en général de nos jours, que les personnes morales ont leur propre capacité contributive, l'impôt (direct) sur les sociétés anonymes n'est pas un impôt réel, mais un impôt personnel sur les personnes morales, calqué sur l'impôt personnel dû par les personnes physiques. On est alors fortement tenté de mettre en

¹⁾ Trachsler, op. cit. pages 86 et suiv.

²⁾ Rapport de la commission d'experts pour la motion Piller, du 14 février 1955, page 33.

relation les taux applicables aux personnes physiques et aux personnes morales. Une telle comparaison est vouée à l'échec car le revenu des personnes physiques a une fonction économique très différente du rendement des sociétés anonymes. Le revenu est la somme dont la personne dispose pour assurer son existence et, d'une manière générale, son train de vie. Le rendement sert à l'autofinancement et à la distribution des bénéfices. Il est donc vain de comparer numériquement les impôts sur le revenu et sur la fortune des personnes physiques avec les impôts sur le rendement et sur le capital des personnes morales, spécialement des sociétés anonymes.

La capacité contributive des sociétés de capitaux n'est donc pas comparable à celle des personnes physiques. Seuls les individus peuvent avoir un revenu au sens qu'on donne à ce terme dans les régimes fiscaux modernes, eux seuls peuvent être traités comme des entités absolument égales et ce n'est que chez eux seuls qu'il est indiqué de graduer progressivement la charge fiscale d'après le montant global du revenu réalisé. On ne peut appliquer aux personnes morales le principe qui est à la base de la progression de l'impôt sur le revenu et suivant lequel la libre disposition des ressources acquises et, partant, la capacité contributive, croît plus que proportionnellement à l'augmentation du montant absolu du revenu total. Cette différence fondamentale, c'est-à-dire le fait que seuls les individus peuvent réaliser un revenu alors que les personnes morales n'ont qu'un « rendement », d'une part, et le fait que les sociétés de capitaux ont leur propre capacité contributive, d'autre part, justifie un système d'imposition selon des règles spéciales, qui soient conformes à leur autonomie et à leur importance économique.

L'imposition d'après l'intensité du rendement repose sur l'idée, juste en soi, que le rendement des sociétés de capitaux doit être imposé de manière à tenir compte de leur importance relative. Il est manifeste qu'un bénéfice de Fr. 40.000.— représente une capacité contributive différente suivant qu'il est réalisé par une société anonyme dont le capital est de Fr. 80.000.— ou de Fr. 800.000.—.

Selon la formule qui s'est introduite peu à peu dans la législation fiscale de la Confédération et de la majorité des cantons, les impôts sur le rendement net des sociétés à base de capitaux s'élèvent, en pour-cent du rendement imposable, à une fraction du nombre exprimant en pour-cent le rapport entre ce rendement et le capital imposable. Nous avons

déjà signalé que cette formule entraîne une progression très accentuée de la charge fiscale.¹⁾ Selon la loi fiscale neuchâteloise, en admettant que le capital reste le même, l'impôt augmente comme le carré du montant absolu du rendement.

Exemple: S. A. au capital imposable de Fr. 100.000.—.

- | | | | | |
|----|--------------------|--------------|-----------|-------------------|
| 1. | Bénéfice imposable | Fr. 4.000.—, | taux 3 %, | impôt = Fr. 120.— |
| 2. | » | » 8.000.—, | » 6 %, | » = » 480.— |
| 3. | » | » 12.000.—, | » 9 %, | » = » 1.080.— |
| 4. | » | » 16.000.—, | » 12 %, | » = » 1.920.— |

Dans la variante N° 2 de l'exemple ci-dessus, le montant absolu du rendement a doublé par rapport au rendement de la variante N° 1 et l'impôt est 4 fois plus élevé. Dans la variante N° 3, le rendement a triplé par rapport à la variante N° 1 et l'impôt est 9 fois plus élevé. Dans la variante N° 4 le rendement a quadruplé et l'impôt est 16 fois plus élevé.

§ 3. Inconvénients de la formule de l'intensité du rendement

La progression rapide qui atteint le bénéfice des petites sociétés à base de capitaux est l'un des défauts de la formule de l'intensité du rendement. Il arrive en effet que de très petits bénéfices soient frappés de la charge fiscale maxima. Un autre inconvénient consiste dans le fait que la taxation sur la base de l'intensité du rendement, pour un capital et un bénéfice net déterminés, impose nécessairement aux jeunes sociétés, qui n'ont pas encore été en mesure de constituer des réserves importantes au moyen du bénéfice d'exercices antérieurs, une charge plus lourde que celle des sociétés qui possèdent déjà de telles réserves. En d'autres termes, la société non consolidée devra payer un impôt sur le bénéfice net plus élevé que la société consolidée, ce qui n'est pas conforme au principe de l'imposition selon la capacité contributive.

Les inconvénients que nous signalons ont conduit certains auteurs à émettre des doutes sur la justification de l'imposition du bénéfice net en fonction de l'intensité du rendement²⁾. L'examen des différentes solutions proposées dépasserait le cadre de la présente étude. Nous signalons seulement que l'une des propositions consisterait à améliorer la formule

¹⁾ Voir chapitre III, § 1, page 35.

²⁾ H. Munz, Zahlen die Migros-Genossenschaften und Konsumvereine zu wenig Steuern? page 45.

de l'intensité du rendement en faisant intervenir non pas seulement le capital servant à déterminer le taux de l'imposition, mais aussi le travail fourni dans l'entreprise, lequel peut s'exprimer par la somme annuelle des salaires.

D'autres propositions consistent en l'abandon pur et simple du système de l'intensité du rendement, qui est progressif, pour le remplacer par une imposition selon un taux proportionnel ou par une imposition du bénéfice net à deux échelons de taux proportionnels: la part du rendement net correspondant à une juste rétribution du capital propre et aux attributions au fonds de réserve légale serait imposé selon un taux plus faible que l'excédent, lequel apparaît comme le bénéfice proprement dit de l'entreprise ¹⁾.

Enfin, une autre solution, que nous trouvons dans la législation actuelle du canton de Bâle-Ville, consiste à combiner un taux fixe (impôt proportionnel), avec un taux variable selon l'intensité du rendement ²⁾ (impôt progressif). Cette formule permet de diminuer la progressivité du système par une réduction du taux variable, en fixant, par exemple, ce taux à un quart ou à la moitié et non aux trois quarts du nombre qui exprime l'intensité du rendement. Exemple:

Intensité de rendement	Taux actuel de l'impôt sur le bénéfice	Combinaison d'un taux fixe de 2 % + un taux variable égal à 50 % de l'intensité du rendement		
		Taux fixe	Taux variable	Total
2.— %	3.— %	2.— %	1.— %	3.— %
4.—	3.—	2.—	2.—	4.—
6.—	4,50	2.—	3.—	5.—
8.—	6.—	2.—	4.—	6.—
10.—	7,50	2.—	5.—	7.—
12.—	9.—	2.—	6.—	8.—
14.—	10,50	2.—	7.—	9.—
16.—	12.—	2.—	8.—	10.—
18.—	12.—	2.—	9.—	11.—
20.—	12.—	2.—	10.—	12.—

¹⁾ Rapport sur l'imposition des sociétés anonymes de famille, Zurich, Schulthess & Co. S. A. 1955, pages 75 et suiv. et 130.

²⁾ L'article 74 de la loi bâloise sur les impôts directs, du 22 décembre 1949 précise: « Die Ertragssteuer beträgt 3 % und überdies so viel Prozente des steuerbaren Reinertrages, als dieser Prozente des steuerbaren Kapitals zu Beginn des Geschäftsjahres ausmacht, jedoch insbesondere höchstens 23 % ».

§ 4. Recherche du taux le plus favorable

Nous avons déjà constaté que l'imposition du bénéfice net des sociétés de capitaux en fonction de l'intensité du rendement entraînait une charge importante de l'accroissement du rendement ¹⁾. Nous avons également constaté que les réserves constituées au moyen de bénéfices d'exploitation avaient pour effet de réduire le rapport de l'intensité du rendement et par conséquent, le taux d'imposition. La charge fiscale totale (impôt sur le bénéfice + impôt sur le capital) peut donc être influencée favorablement non seulement par une diminution du rendement, mais également par une augmentation du capital déterminant. Il peut arriver que l'augmentation à la fois du bénéfice et du capital ait pour conséquence une diminution de la charge fiscale totale ²⁾.

Il se justifie donc d'étudier de plus près le système d'imposition du bénéfice en fonction de l'intensité du rendement et de déterminer le degré d'intensité le plus favorable, c'est-à-dire celui auquel correspond la charge fiscale totale la plus faible par rapport au bénéfice.

Si l'on admet que le bénéfice d'une personne morale est, en principe, constant puisqu'il dépend des conditions d'exploitation propres à l'entreprise considérée, tandis que le capital imposable, et par conséquent le capital proportionnel déterminant pour fixer le taux de l'impôt sur le bénéfice, est variable puisqu'il peut être, soit augmenté par accumulation de bénéfices ou par transformation de créances en actions, soit réduit par distribution de bénéfice ou par remboursement d'actions, on peut rechercher le rapport qui détermine la charge fiscale minimum pour un rendement maximum.

La charge fiscale comprenant l'impôt sur le bénéfice et l'impôt sur le capital et les réserves, nous devons classer les personnes morales en trois catégories, d'après le tarif d'imposition du capital:

1. Les personnes morales dont le capital versé et les réserves sont inférieurs à Fr. 500.000.— et dont le taux de l'impôt sur le capital est de 3 ‰.

¹⁾ Voir chapitre III, § 1, page 35.

²⁾ Voir exemple page 136.

2. Les personnes morales dont le capital versé et les réserves atteignent Fr. 500.000.—, mais sont inférieurs à Fr. 1.000.000.— et dont le taux de l'impôt sur le capital est de 4 ‰.
3. Les personnes morales dont le capital versé et les réserves atteignent Fr. 1.000.000.— et plus et dont le taux de l'impôt sur le capital est de 5 ‰.

La formule de l'impôt sur le bénéfice des sociétés de capitaux est la suivante:

Le taux de l'impôt est égal, en pour-cent du bénéfice imposable, aux trois quarts du nombre exprimant en pour-cent le rapport de ce bénéfice imposable au montant du capital-actions versé augmenté des réserves ¹⁾.

Explication des symboles utilisés:

C = Capital imposable (ou proportionnel),

B = Bénéfice imposable,

$\frac{B}{C} = R$ = Intensité du rendement,

T = Taux de l'impôt sur le bénéfice,

I = Impôt global (I_b + I_c),

I_b; I_c = Impôt sur le bénéfice; impôt sur le capital.

Le législateur neuchâtelois a fixé une limite supérieure au taux de l'impôt sur le bénéfice (12 %) et une limite inférieure (3 %); le facteur de conversion du nombre exprimant l'intensité du rendement étant de 0,75, nous constatons que l'impôt est progressif tant que le rendement est compris entre 4 et 16 %. Par conséquent, l'impôt sur le bénéfice comprend trois zones:

¹⁾ Dans l'exposé qui suit, nous supposons, par mesure de simplification, que le capital proportionnel (état au début de l'exercice) est égal au capital imposable (état à la fin de l'exercice). Le fait que le capital proportionnel (déterminant pour le taux de l'impôt sur le bénéfice) n'est pas le même que le capital imposable (déterminant pour fixer l'impôt sur le capital) ne change rien au raisonnement que nous développons.

Première zone: impôt proportionnel,
R comprise entre 0 et 4 %
 $T = 0,03$

Deuxième zone: impôt progressif,
R comprise entre 4 et 16 %
 $T = 0,75 \frac{B}{C}$

Troisième zone: impôt proportionnel,
R atteignant 16 % et plus
 $T = 0,12$

d'où la formule de l'impôt sur le bénéfice:

$$I_b = 0,75 \cdot \frac{B}{C} \times B \text{ ou } 0,75 \frac{B^2}{C}$$

La formule de l'impôt sur le capital est la suivante:

$I_c = 0,003 \cdot C$ (capital inférieur à 500.000)
 $I_c = 0,004 \cdot C$ (capital de 500.000 à 999.000)
 $I_c = 0,005 \cdot C$ (capital de 1.000.000 et plus)

L'impôt total sur le bénéfice et le capital est obtenu par la formule:
 $I = I_b + I_c$, soit:

$$1^{\text{re}} \text{ catégorie: } I = 0,75 \frac{B^2}{C} + 0,003 C$$

$$2^{\text{e}} \text{ catégorie: } I = 0,75 \frac{B^2}{C} + 0,004 C$$

$$3^{\text{e}} \text{ catégorie: } I = 0,75 \frac{B^2}{C} + 0,005 C$$

Si nous posons $\frac{B}{C} = R$, l'équation de la 1^{re} catégorie devient:

$$I = B \left(0,75 R + \frac{0,003}{R} \right)$$

Supposons B fixe et faisons varier R, nous avons une hyperbole qui présentera un minimum lorsque:

$$I' = 0,75 - \frac{0,003}{R^2} = 0$$

d'où nous pouvons extraire la formule:

$$1^{\text{re}} \text{ catégorie: } R = \sqrt{\frac{0,003}{0,75}} = 6,3245 \%$$

$$2^{\text{e}} \text{ catégorie: } R = \sqrt{\frac{0,004}{0,75}} = 7,3029 \%$$

$$3^{\text{e}} \text{ catégorie: } R = \sqrt{\frac{0,005}{0,75}} = 8,1649 \%$$

Si l'intensité du rendement est plus faible ou, au contraire, plus élevée que les taux mentionnés ci-dessus comme rapport favorable, la charge fiscale sera plus lourde.

Le graphique ci-dessous démontre que si le bénéfice est constant et si l'on fait augmenter le capital on a simultanément:

- a) un impôt sur le capital qui augmente;
- b) un impôt sur le bénéfice qui diminue;
- c) un impôt total qui présente un minimum lorsque l'impôt sur le capital est égal à l'impôt sur le bénéfice.

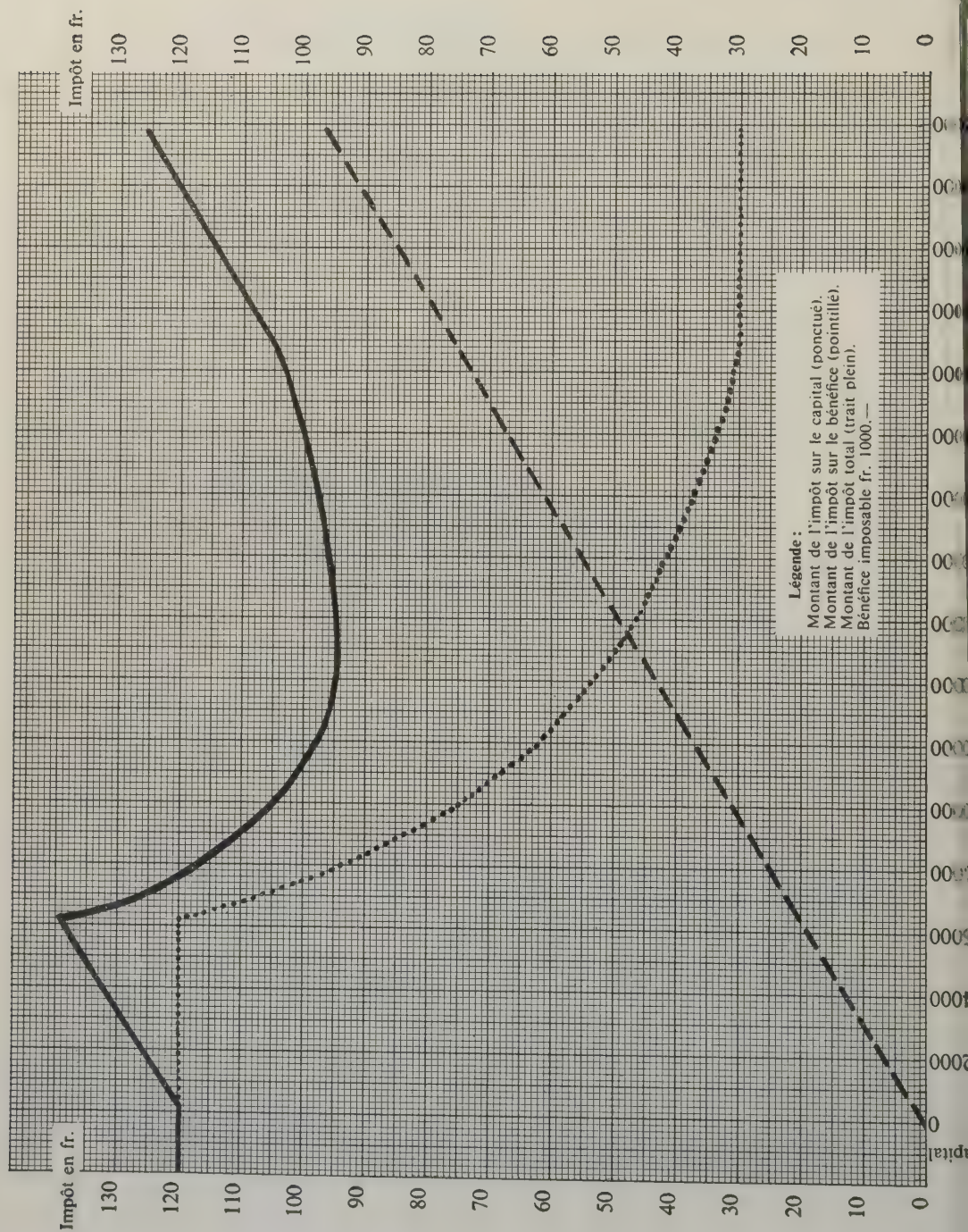


Tableau indiquant le degré d'intensité de rendement le plus favorable

Intensité de rendement	Taux de l'impôt sur le bénéfice $\frac{3}{4}$ de l'intensité de rendement	Capital proportionnel pour Fr. 1000.— de bénéfice imposable	Charge fiscale totale en % du bénéfice imposable (impôt direct cantonal)		
			Capital de 1000 à 499.000 Taux 3 ‰	Capital de 500.000 à 999.000 Taux 4 ‰	Capital de 1.000.000 et plus Taux 5 ‰
%	%	Fr.	%	%	%
1.—	3.—	100.000.—	33.—	43.—	53.—
2.—	3.—	50.000.—	18.—	23.—	28.—
3.—	3.—	33.333.—	13.—	16,33	19,66
4.—	3.—	25.000.—	10,50	13.—	15,50
5.—	3,75	20.000.—	9,75	11,75	13,75
6.—	4,50	16.666.—	9,50	11,16	12,83
6,32	4,74	15.822.—	9,48	11,06	12,65
7.—	5,25	14.285.—	9,53	10,96	12,39
7,30	5,47	13.698.—	9,57	10,94	12,31
8.—	6.—	12.500.—	9,75	11.—	12,25
8,16	6,12	12.254.—	9,79	11,02	12,24
9.—	6,75	11.111.—	10,08	11,19	12,30
10.—	7,50	10.000.—	10,50	11,50	12,50
11.—	8,25	9.090.—	10,97	11,88	12,79
12.—	9.—	8.333.—	11,50	12,33	13,16
13.—	9,75	7.692.—	12,05	12,82	13,59
14.—	10,50	7.142.—	12,64	13,35	14,07
15.—	11,25	6.666.—	13,25	13,91	14,58
16.—	12.—	6.250.—	13,87	14,50	15,12
17.—	12.—	5.882.—	13,76	14,35	14,94
18.—	12.—	5.555.—	13,66	14,22	14,77
20.—	12.—	5.000.—	13,50	14.—	14,50
50.—	12.—	2.000.—	12,60	12,80	13.—

Le tableau ci-dessus montre que le rapport le plus favorable entre le bénéfice imposable et le capital et les réserves, c'est-à-dire celui auquel correspond l'impôt minimum (cantonal et communal), est toujours 6,32 % pour les sociétés dont le capital imposable est inférieur à Fr. 500.000.—, 7,30 % pour celles dont le capital imposable atteint Fr. 500.000.— mais

est inférieur à Fr. 1.000.000.— et 8,16 % pour les sociétés dont le capital imposable est égal à Fr. 1.000.000.— et plus.

Il suffit de multiplier le bénéfice imposable par 15,822 (respectivement 13,698 ou 12,254) pour connaître le capital correspondant à l'intensité de rendement la plus favorable.

Exemple:

S. A. Capital et réserves Fr. 200.000.—

Bénéfice imposable » 24.000.—

Intensité de rendement 12 %, taux de l'impôt $\frac{3}{4}$ = 9 %.

En multipliant Fr. 24.000.— par 15,822, on obtient le capital qui, mis en rapport avec le bénéfice de Fr. 24.000.— correspond à l'intensité: 6,32 %.

$$24.000 \times 15,822 = \text{Fr. } 379.728.—$$

$$\frac{24.000 \times 100}{379.728} = 6,32 \%, \text{ taux } \frac{3}{4} = 4,74 \%$$

Calcul de l'impôt direct cantonal

Charge fiscale en % du
bénéfice imposable

a) Capital	Fr. 200.000.—	à 3 ‰ =	Fr. 600.—	
Bénéfice »	24.000.—	à 9 ‰ =	» 2.160.—	
Impôt direct cantonal.			<u>Fr. 2.760.—</u>	<u>11,50 ‰</u>
b) Capital	Fr. 379.000.—	à 3 ‰ =	Fr. 1.137.—	
Bénéfice »	24.000.—	à 4,74 ‰ =	» 1.137,60	
Impôt direct cantonal.			<u>Fr. 2.274,60</u>	<u>9,48 ‰</u>

Une telle société aura donc intérêt à augmenter son capital, si son bénéfice reste constant. Nous verrons plus loin qu'elle peut également augmenter son bénéfice dans une certaine mesure, sans aggraver pour autant la charge fiscale.

Si une société a un faible rendement, elle a intérêt à réduire son capital imposable:

Exemple:

S. A. Capital et réserves Fr. 750.000.—

Bénéfice imposable » 40.000.—

Intensité de rendement 5,33 %; taux de l'impôt $\frac{3}{4}$ = 3,99 %.

En multipliant Fr. 40.000.— par 13,698 on obtient le capital qui, mis en rapport avec le bénéfice de Fr. 40.000.— correspond à l'intensité de rendement la plus favorable: 7,30 %.

$$40.000.— \times 13,698 = 547.920.—$$

$$\frac{40.000 \times 100}{547.920} = 7,30 \% ; \text{taux } \frac{3}{4} = 5,47 \%$$

Calcul de l'impôt direct cantonal

Charge fiscale en % du
bénéfice imposable

a) Capital Fr. 750.000.— à 4.— ‰ =	Fr. 3.000.—	
Bénéfice » 40.000.— à 3,99 ‰ =	» 1.596.—	
Impôt direct cantonal	<u>Fr. 4.596.—</u>	<u>11,49 ‰</u>
b) Capital Fr. 547.000.— à 4.— ‰ =	Fr. 2.188.—	
Bénéfice » 40.000.— à 5,47 ‰ =	» 2.188.—	
Impôt direct cantonal	<u>Fr. 4.376.—</u>	<u>10,94 ‰</u>

Les deux exemples ci-dessus prouvent que la charge fiscale est la plus faible lorsque l'impôt sur le capital est égal à l'impôt sur le bénéfice. C'est également ce que démontre le graphique page 126.

Dans la plupart des cas, on constate qu'une augmentation du capital entraîne généralement une augmentation du bénéfice imposable. En développant la formule:

$$I = 0,75 \frac{B^2}{C} + 0,003 C$$

et en faisant varier le bénéfice et le capital, on peut déterminer l'augmentation de ces deux valeurs qui donne toujours un impôt constant.

Nous utilisons les mêmes symboles que pour la formule précédente (voir page 123), en outre :

x = augmentation du bénéfice en %,

y = augmentation du capital en %.

Nous avons un impôt constant lorsque :

$$0,75 \frac{(B+x)^2}{C+y} + 0,003 (C+y) - 0,75 \frac{B^2}{C} + 0,003 C = 0$$

en remplaçant $0,75 \frac{B^2}{C} + 0,003 C$ par I , qui est connu, nous avons :

$$0,75 \frac{(B+x)^2}{C+y} + 0,003 (C+y) = I, \text{ d'où}$$

$$\frac{(B+x)^2}{C+y} + \frac{0,003 (C+y)}{0,75} = \frac{I}{0,75} \text{ d'où}$$

$$B(+ x)^2 = \left(\frac{I - 0,003 (C+y)}{0,75} \right) (C+y)$$

$$x = \sqrt{\left(\frac{I - 0,003 (C+y)}{0,75} \right) (C+y)} - B$$

Pour $B = 100$, nous avons la formule générale :

$$x \% = \sqrt{\left(\frac{I - 0,003 \left(C + \frac{Cy}{100} \right)}{0,75} \right) \left(C + \frac{Cy}{100} \right)} - 100$$

De cette formule, nous avons établi les tableaux suivants pour les trois catégories de sociétés :

Tableau N° 1: Personnes morales dont le capital et les réserves sont inférieurs à Fr. 500.000.—.

Tableau N° 2: Personnes morales dont le capital et les réserves atteignent Fr. 500.000.—, mais sont inférieurs à Fr. 1.000.000.—.

Tableau N° 3: Personnes morales dont le capital et les réserves atteignent Fr. 1.000.000.— ou plus.

Nous donnons, à titre d'exemple, l'un des calculs effectués au tableau N° 1 (impôt constant):

Bénéfice	$B = 100$
Capital	$C = 833$
Intensité de rendement	$R = 12$
Impôt total	$I = \text{Fr. } 11,50$
Augmentation du capital	$y = 60 \%$
Augmentation du bénéfice	$x = ?$

$$x = \sqrt{\left(\frac{11,5 - 0,003 \left(833 + \frac{833 \cdot 60}{100} \right)}{0,75} \right) \left(833 + \frac{833 \cdot 60}{100} \right)} - 100$$

$$x = \sqrt{13.330} - 100 = \underline{15,4\%}$$

(Tableaux N°s 1, 2, 3, voir pages suivantes.)

Tableau N° 1

Impôt constant

Sociétés de capitaux dont le capital et les réserves n'atteignent pas

Fr. 500.000.—

(taux de l'impôt sur le capital 3 ‰)

Augmenta- tion du capital en %	Augmentation du bénéfice imposable en % lorsque l'intensité de rendement est de:												
	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	18	20	50
10	0	1,5	2,2	2,7	3.-	3,3	3,5	3,7	3,8	4.-	—	—	—
20	—	2,5	3,9	5.-	5,7	6,4	6,8	7,2	7,5	7,8	1,8	—	—
30	—	2,8	5,2	6,9	8,1	9,1	9,8	10,4	10,8	11,3	5,1	0	—
40	—	2,5	5,9	8,4	10,1	11,5	12,4	13,3	13,9	14,5	8,3	3,1	—
50	—	1,5	6,2	9,5	11,8	13,6	14,9	16,1	16,9	17,5	11,3	6.-	—
60	—	0	6,1	10,2	13,1	15,4	17.-	18,4	19,5	20,4	14,1	8,8	—
70	—	—	5,6	10,6	14,2	17.-	19.-	20,6	21,9	23.-	16,7	11,4	—
80	—	—	4,3	10,6	14,9	18,3	20,7	22,6	24,2	25,5	19,2	13,8	—
90	—	—	2,7	10,2	15,4	19,3	22,2	24,5	26,3	27,7	21,4	16,1	—
100	—	—	0,6	9,5	15,6	20,1	23,4	26,1	28,2	29,9	23,6	18,3	—
120	—	—	—	6,9	15,1	21.-	25,4	28,8	31,5	33,7	27,6	22,3	—
140	—	—	—	2,7	13,4	21,1	26,5	30,9	34,2	36,9	31.-	25,8	—
160	—	—	—	—	10,5	20,1	27.-	32,2	36,3	39,6	34.-	28,9	—
180	—	—	—	—	6,3	20.-	26,6	33.-	37,9	41,8	36,5	31,7	—
200	—	—	—	—	—	15,4	25,6	33,2	39.-	43,6	38,7	34,1	—
250	—	—	—	—	—	—	19,4	30,8	39,4	46.-	42,4	38,7	—
300	—	—	—	—	—	—	—	24,5	36,6	45,7	44.-	41,4	4,3
400	—	—	—	—	—	—	—	—	—	37,1	40,5	41,4	13,1
500	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	34,1	20.-

Tableau N° 2

Impôt constant

Sociétés de capitaux dont le capital et les réserves atteignent Fr. 500.000.—,
mais sont inférieurs à Fr. 1.000.000.—
(taux de l'impôt sur le capital 4 ‰)

Augmenta- tion du capital en %	Augmentation du bénéfice imposable en % lorsque l'intensité de rendement est de:												
	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	18	20	50
10	—	0,4	1,3	2.—	2,6	2,9	3,2	3,4	3,6	3,8	—	—	—
20	—	—	2,1	3,5	4,6	5,4	6.—	6,5	6,9	7,2	1,3	—	—
30	—	—	2,1	4,5	6,2	7,5	8,5	9,2	9,8	10,4	5.—	—	—
40	—	—	1,5	4,9	7,4	9,2	10,6	11,7	12,5	13,3	7,3	2,2	—
50	—	—	0,3	4,9	8,1	10,5	12,4	13,8	15.—	15,9	9,9	4,9	—
60	—	—	—	4,3	8,5	11,5	13,8	15,7	17,1	18,3	12,4	7,3	—
70	—	—	—	3,2	8,4	12,2	15,1	17,3	19.—	20,5	14,6	9,6	—
80	—	—	—	1,6	7,9	12,5	16.—	18,6	20,7	22,5	16,7	11,7	—
90	—	—	—	—	7,1	12,5	16,6	19,8	22,2	24,2	18,5	13,7	—
100	—	—	—	—	5,7	12,2	17.—	20,6	23,5	25,8	20,3	15,4	—
120	—	—	—	—	1,8	10,5	16,9	21,7	25,4	28,4	23,3	18,6	—
140	—	—	—	—	—	7,5	15,7	21,9	26,6	30,4	25,7	21,3	—
160	—	—	—	—	—	2,9	13,4	21,2	27.—	31,6	27,5	23,5	—
180	—	—	—	—	—	—	10.—	19,5	26,7	32,3	28,8	25,2	—
200	—	—	—	—	—	—	5,2	16,9	25,6	32,3	29,5	26,5	—
250	—	—	—	—	—	—	—	5,8	19,4	29,5	29,2	27,8	—
300	—	—	—	—	—	—	—	—	7,6	22,5	25,7	26,5	1,2
400	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	15,4	8,3
500	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	13,1

Tableau N° 3

Impôt constant

Sociétés de capitaux dont le capital et les réserves atteignent

Fr. 1.000.000.— ou plus

(taux de l'impôt sur le capital 5 ‰)

Augmentation du capital en %	Augmentation du bénéfice imposable en % lorsque l'intensité de rendement est de:											
	8	9	10	11	12	13	14	15	16	18	20	50
10	—	0,5	1,3	1,9	2,4	2,7	3.—	3,3	3,5	—	—	—
20	—	0,1	1,9	3,3	4,3	5,1	5,7	6,2	6,6	0,8	—	—
30	—	—	1,9	4,1	5,8	7,1	8.—	8,8	9,4	3,6	—	—
40	—	—	1,4	4,5	6,8	8,6	9,9	11.—	11,9	6,2	1,3	—
50	—	—	0	4,2	7,3	9,7	11,5	13.—	14,2	8,5	3,7	—
60	—	—	—	3,5	7,5	10,5	12,8	14,7	16,1	10,6	5,8	—
70	—	—	—	2,2	7,1	10,9	13,7	16.—	17,9	12,4	7,8	—
80	—	—	—	0,4	6,4	11.—	14,4	17,1	19,3	14,1	9,5	—
90	—	—	—	—	5,2	10,7	14,8	18.—	20,6	15,6	11,1	—
100	—	—	—	—	3,6	10.—	14,8	18,6	21,6	16,8	12,5	—
120	—	—	—	—	—	7,6	14,1	19,1	23.—	18,8	14,9	—
140	—	—	—	—	—	3,6	12,1	18,5	23,4	20.—	16,6	—
160	—	—	—	—	—	—	8,8	16,9	23,1	20,6	17,8	—
180	—	—	—	—	—	—	4,2	14,4	21,9	20,5	18,3	—
200	—	—	—	—	—	—	—	10,5	19,8	19,7	18,3	—
250	—	—	—	—	—	—	—	—	10,5	14,5	15,8	—
300	—	—	—	—	—	—	—	—	—	4,3	9,5	—
400	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	3,3
500	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	5,8

Les trois tableaux ci-dessus permettent de déterminer très rapidement, pour les trois catégories de sociétés, l'augmentation du capital et celle du bénéfice qui donnent toujours un impôt constant.

Exemple:

S. A.: capital et réserves	Fr. 200.000.—
bénéfice imposable	» 30.000.—
intensité de rendement:	$\frac{30.000 \times 100}{200.000} = 15 \text{ ‰}$

Si cette société augmente son capital imposable de 50 ‰, soit de Fr. 100.000.—, le bénéfice imposable peut être augmenté de 16,9 ‰ sans pour autant que la charge fiscale soit plus élevée. L'augmentation du bénéfice (16,9 ‰) se lit dans le tableau N° 1 (sociétés dont le capital et les réserves n'atteignent pas Fr. 500.000.—), dans la colonne 15 (intensité de rendement) à l'intersection de la ligne correspondant à l'augmentation du capital (50 ‰). Ainsi, l'impôt direct cantonal et communal dû par une société dont le capital est de Fr. 200.000.— et le bénéfice de Fr. 30.000.—, est le même que celui qui est dû par une société dont le capital est de Fr. 200.000.— + 50 ‰ = Fr. 300.000.— et le bénéfice de Fr. 30.000.— + 16,9 ‰ = Fr. 35.070.—, ou par une société ayant un capital de Fr. 200.000.— + 120 ‰ = Fr. 440.000.— et un bénéfice de Fr. 30.000.— + 31,5 ‰ = Fr. 39.450.—.

Capital imposable . . .	Fr. 200.000.—	Fr. 300.000.—	Fr. 440.000.—
Bénéfice imposable . . .	» 30.000.—	» 35.070.—	» 39.450.—
Intensité de rendement . .	15.— ‰	11,69 ‰	8,966 ‰
Taux de l'impôt sur le bénéfice	11,25 ‰	8,768 ‰	6,725 ‰
Taux de l'impôt sur le capital	3.— ‰	3.— ‰	3.— ‰
Impôt sur le capital . . .	Fr. 600.—	Fr. 900.—	Fr. 1.320.—
Impôt sur le bénéfice . .	» 3.375.—	» 3.074,95	» 2.653.—
Impôt total	<u>Fr. 3.975.—</u>	<u>Fr. 3.974,95</u>	<u>Fr. 3.973.—</u>

Les petites différences entre les trois montants d'impôts ci-dessus proviennent uniquement du fait que nous n'avons donné qu'une décimale dans nos tableaux.

Pratiquement, l'impôt calculé sur la base des tableaux ci-dessus, sera toujours inférieur de quelques francs à l'impôt dû par la société considérée, les taxations fiscales étant arrondies à la centaine inférieure, aussi bien pour la détermination du taux de l'impôt que pour le calcul de l'impôt.

La formule que nous avons développée démontre que si, pour une majoration du capital donnée, l'augmentation du bénéfice est inférieure à celle qui est indiquée dans les trois tableaux ci-dessus, l'impôt sera diminué.

Exemple :

Imposition d'une S. A.

<i>Actif</i>	<i>BILAN</i>	<i>Passif</i>
Actifs 400.000.—	Capital-actions . . . 250.000.—	
	Réserves 50.000.—	
	Dette c/actionnaire	
	(Intérêt 4 %) . . . 100.000.—	
<u>400.000.—</u>		<u>400.000.—</u>

<i>Doit</i>	<i>PERTES ET PROFITS</i>	<i>Avoir</i>
Frais généraux . . . 8.000.—	Bénéfice brut . . . 60.000.—	
Intérêts passifs . . . 4.000.—		
Impôts 16.700.—		
Bénéfice net 31.300.—		
<u>60.000.—</u>		<u>60.000.—</u>

Taxation: Capital imposable: Fr. 300.000.— (Capital-actions + réserves)
 Bénéfice imposable: » 48.000.— (Bénéfice net + impôts)
 Intensité de rendement: 16 %

L'actionnaire unique décide d'augmenter le capital-actions à Fr. 350.000.— par compensation de sa créance de Fr. 100.000.—. En admettant un bénéfice brut constant, les taxations des années suivantes se présenteront comme suit:

Capital imposable: 400.000.—

Bénéfice imposable: 48.000.— + 4.000.— = 52.000.— (augmentation du bénéfice net due à la suppression des intérêts passifs).

L'augmentation de Fr. 100.000.— du capital imposable, et par conséquent du capital proportionnel de l'année suivante, est de $33\frac{1}{3}\%$ par rapport à Fr. 300.000.—. L'augmentation de Fr. 4000.— du bénéfice imposable est de $8\frac{1}{3}\%$ par rapport à Fr. 48.000.—. D'après le tableau N° 1, l'impôt reste constant si, pour une majoration du capital de $33\frac{1}{3}\%$, l'augmentation du bénéfice est d'environ $12,3\%$ (pour une majoration de capital de 30% , l'augmentation de bénéfice est de $11,3\%$, pour une majoration de capital de 40% , l'augmentation de bénéfice est de $14,5\%$; pour une majoration de capital de $33\frac{1}{3}\%$, l'augmentation du bénéfice correspond environ à $12,3\%$, c'est-à-dire à $11,3\% + \frac{1}{3}$ de la différence entre $11,3\%$ et $14,5\%$).

L'augmentation effective du bénéfice étant inférieure à celle qui correspond à l'impôt constant, il en résulte donc une diminution de la charge fiscale.

Le calcul des impôts est le suivant:

Imposition de la S. A.

Capital imposable	Fr. 300.000.—	Fr. 400.000.—
Bénéfice imposable	» 48.000.—	» 52.000.—
Intensité de rendement	16.— %	13.— %
Taux de l'impôt sur le bénéfice	12.— %	9,75 %
Taux de l'impôt sur le capital	3.— ‰	3.— ‰
Impôt sur le capital	Fr. 900.—	Fr. 1.200.—
Impôt sur le bénéfice	» 5.760.—	» 5.070.—
Impôt direct cantonal	» 6.660.—	» 6.270.—
Contribution aux charges sociales (15 %)	» 999.—	» 940,50
Impôt communal (100 %) . . .	» 6.660.—	» 6.270.—
Total des impôts de la S. A. . .	<u>Fr. 14.319.—</u>	<u>Fr. 13.480,50</u>
Economie d'impôt de la S. A.		<u>Fr. 838,50</u>

Conséquences fiscales pour l'actionnaire :

En admettant que l'actionnaire unique ne possède que les actions de cette société, estimées à Fr. 300.000.— et la créance de Fr. 100.000.—, il devient totalement exonéré de l'impôt sur la fortune, dès l'instant où sa créance est transformée en actions neuchâtelaises (art. 49 LCD).

De ce fait, la diminution de l'impôt direct cantonal est de	Fr. 432,80
La diminution de la contribution aux charges sociales est de	» 64,90
La diminution de l'impôt communal (Neuchâtel) est de	» 523,70
Economie d'impôt de l'actionnaire unique	» 1.021,40
Economie d'impôt de la S. A.	» 838,50
Economie d'impôt totale annuelle (S. A. et actionnaire)	<u>Fr. 1.859,90</u>

Toutes les sociétés ont un intérêt évident à connaître le rendement maximum correspondant à la charge fiscale minimum. Toutefois, une modification du capital imposable ne doit être envisagée qu'après examen des répercussions sur d'autres impôts tels que le droit de timbre fédéral à l'émission et sur les coupons, ainsi que sur l'IDN. Il convient de préciser que l'augmentation ou la réduction du capital imposable n'entraîne pas nécessairement une modification du capital-actions, mais qu'elle peut porter sur les réserves apparentes ou latentes.

La statistique que nous donnons au chapitre II montre que la plupart des sociétés de capitaux du canton de Neuchâtel ne sont pas dans les classes de rendement les plus favorables. En effet, sur les 1190 sociétés anonymes et sociétés à responsabilité limitée, 174 sociétés seulement figurent dans les catégories de rendement comprises entre 6 et 9 %. Cette situation est due, pour une part, au fait que les entreprises neuchâtelaises traversent actuellement une période de prospérité économique; mais elle est surtout la conséquence du fait que la législation fiscale n'admet pas la déduction des impôts pour déterminer le bénéfice imposable. Nous étudions dans le chapitre VII la question de la déduction des impôts et ses conséquences financières pour les personnes morales, l'Etat et les communes.

CHAPITRE VI

LA RÉGLEMENTATION DE LA DÉDUCTION DES IMPÔTS

§ 1. La situation dans les cantons suisses

Les personnes physiques et les personnes morales ne peuvent déduire du revenu ou du bénéfice net les impôts directs, tels que les impôts fédéraux, cantonaux et communaux sur le revenu et sur la fortune (art. 32, lettre h et 61, lettre e LCD). C'est la solution qui prévaut encore dans la majorité des cantons suisses. En effet, les lois fiscales de 14 cantons et demi-cantons n'autorisent pas la déduction des impôts directs payés pour déterminer le bénéfice imposable des personnes morales, tandis que dans 10 cantons et demi-cantons les sommes affectées au paiement des impôts directs ne font pas partie du rendement imposable des personnes morales ¹⁾.

La Confédération, en matière d'impôt pour la défense nationale, admet la déduction des impôts concernant les sociétés anonymes, les sociétés à responsabilité limitée, les sociétés en commandite par actions et les sociétés coopératives ²⁾.

Nous indiquons, dans le tableau ci-dessous, la situation dans les cantons suisses. Il y a lieu de relever que parmi les 14 cantons et demi-cantons dont les lois fiscales ne permettent pas de déduire les impôts, seuls 4 d'entre eux n'imposent pas le bénéfice des sociétés de capitaux en fonction de l'intensité du rendement (Nidwald, Appenzell Rh. ext., Appenzell Rh. int. et Grisons), mais appliquent un système d'impôt progressif, comme pour les personnes physiques.

¹⁾ Voir note ¹⁾ page 140.

²⁾ Articles 49, al. 2, et 50, al. 2, AIN.

*Prise en considération des impôts directs pour la détermination du bénéfice
imposable des personnes morales*

(Etat des législations cantonales au 1^{er} janvier 1957)

Cantons autorisant la déduction des impôts	Cantons refusant la déduction des impôts
Lucerne	Zurich
Schwyz	Berne
Glaris	Uri
Zoug	Obwald
Fribourg	Nidwald
Bâle-Ville	Soleure
Bâle-Campagne	Schaffhouse
Saint-Gall	Appenzell Rh. ext.
Vaud	Appenzell Rh. int.
Genève	Grisons
	Thurgovie
	Tessin
	Valais
	Neuchâtel
10 cantons et demi-cantons	14 cantons et demi-cantons
La Confédération en matière d'IDN admet la déduction des impôts.	Argovie ¹⁾

¹⁾ Le canton d'Argovie n'imposant que le bénéfice réparti des sociétés de capitaux, la question des impôts payés n'entre pas en ligne de compte.

§ 2. Egalité entre personnes physiques et personnes morales en matière de déduction des impôts

La capacité contributive d'une personne physique se juge d'après l'importance des ressources dont cette personne dispose pour assurer son existence, pour couvrir les besoins courants de son ménage et pour faire œuvre de prévoyance. Les ressources servant à couvrir des frais d'entretien et de ménage peuvent être prises sur le revenu ou sur la fortune. Ces deux éléments sont les critères naturels de la capacité contributive. Il n'existe pas de critère correspondant pour les personnes morales. Une personne morale n'a pas un train de vie comparable à celui d'une personne physique.

Les personnes morales n'ont pas de revenu, tel qu'il constitue la source fiscale principale pour les personnes physiques ¹⁾. Le rendement net des personnes morales peut se calculer d'après les mêmes normes que le revenu des personnes physiques; mais les fins économiques du revenu et du rendement net sont différentes. Alors que le revenu des personnes physiques sert à satisfaire les besoins du corps et de l'esprit, le rendement net des personnes morales n'est affecté au but social que dans la mesure où il sert à constituer des réserves; pour le reste, il est destiné à passer à des tiers: les associés, les membres de la direction, les acheteurs ou fournisseurs, les institutions de prévoyance en faveur du personnel et, pour une bonne part, le fisc. La fonction du rendement net d'une personne morale ne peut se comparer à celle du revenu d'une personne physique ²⁾.

Si la capacité contributive d'une personne morale ne peut se mesurer de la même façon que celle d'une personne physique, la comparaison des charges n'est pas possible non plus.

Il est conforme à la notion traditionnelle du revenu que les impôts directs ne puissent être déduits du revenu imposable des personnes physiques. Les impôts directs ne sont pas des frais généraux nécessaires à l'obtention du revenu. Le paiement des impôts est une utilisation du revenu acquis et ne peut en être déduit ³⁾. En revanche, les sommes

¹⁾ Känzig, « Die Aktiengesellschaft im Einkommenssteuersystem », Berne 1953, pages 28 et suiv.

²⁾ Rapport de la commission d'experts pour la motion Piller, pages 28 et suiv.

³⁾ Blumenstein, Schweizerisches Steuerrecht, page 249.

affectées au paiement des impôts directs ne devraient pas en principe faire partie du rendement net des personnes morales. En effet, le rendement net représente le résultat obtenu par la société pour atteindre le but économique fixé par ses statuts; ce que la personne morale doit payer à titre d'impôts ne sert pas à atteindre le but statutaire, c'est une dépense d'exploitation. Il est donc théoriquement erroné de ne pas autoriser les personnes morales à déduire leurs impôts.

Dans le régime actuel de l'impôt direct neuchâtelois, le taux de l'impôt sur le rendement des sociétés de capitaux se détermine d'après la rentabilité du capital propre (art. 73 LCD). Le taux augmente au fur et à mesure que s'accroît la rentabilité. Ce système de progression n'a de sens que si le rendement net imposable exprime le degré de rentabilité du capital. Or, les impôts payés ne font pas partie de la rentabilité du capital. Il est donc contradictoire, dans un système de progression fiscale fondée sur l'intensité du rendement, que l'impôt sur le rendement net soit perçu sans déduction des impôts.

Il est regrettable que le législateur neuchâtelois ait appliqué le même principe en matière de déduction des impôts concernant l'imposition du revenu des personnes physiques et celle du rendement des personnes morales à base de capitaux. Les impôts que la société anonyme doit payer sur son rendement et son capital la grèvent personnellement; mais, du point de vue économique, ils sont supportés en définitive par l'actionnaire; aussi devraient-ils être soustraits du bénéfice imposable. La doctrine est unanime sur ce point ¹⁾.

La question de la déduction des impôts se présente d'une manière assez particulière dans le canton de Neuchâtel. Si la plupart des auteurs partent de l'idée que tout impôt grève en définitive le revenu ou la fortune des personnes physiques ²⁾, il faut reconnaître que tel n'est pas le cas en droit fiscal neuchâtelois d'une manière absolue. En effet, l'article 49 LCD autorise les détenteurs d'actions, parts sociales, bons de jouissance de sociétés ayant leur siège principal dans le canton de déduire de leur fortune nette totale, la valeur de ces titres. Cet avantage revêt une certaine

¹⁾ Blumenstein et Weyermann, *Zur Frage des Abzuges bezahlter Steuern bei der Spezialbesteuerung von Aktiengesellschaften*, Revue trimestrielle de droit fiscal suisse, volume V, pages 273 et suivantes.

Känzig, « Die Aktiengesellschaft im Einkommenssteuersystem », Berne 1953, page 167.

²⁾ Gerloff, *Handbuch der Finanzwissenschaft*, 2^e éd. vol. II, page 281.

importance, étant donné le taux élevé de l'impôt « complémentaire » sur la fortune, qui est un impôt progressif dont les taux sont compris entre 1 et 6 ‰¹⁾).

Sous l'empire de la loi sur l'impôt direct du 30 avril 1903, qui a précédé la loi fiscale actuellement en vigueur, les actions et parts sociales de sociétés ayant leur siège dans le canton de Neuchâtel n'étaient pas imposables. Le revenu de la fortune, et par conséquent les dividendes et intérêts de ces titres n'étaient pas imposables non plus, l'assiette de l'impôt sur les ressources n'étant constituée que par le produit du travail, les rentes et les pensions. Bien plus, tous les contribuables, y compris les personnes morales, étaient autorisés à déduire du revenu l'intérêt à 4 ‰ du capital engagé soumis à l'impôt sur la fortune. En 1949, le canton de Neuchâtel était un des seuls cantons qui n'avait pas institué un régime spécial pour les personnes morales. En revanche, c'était aussi un des seuls cantons dont la loi tendait à éviter l'imposition simultanée du capital social et du bénéfice auprès de la société, d'une part, et de l'action (ou part sociale) et du dividende auprès du sociétaire, d'autre part. Il était donc normal, dans un tel système fiscal, de ne pas déduire les impôts du bénéfice net des sociétés, puisque le rendement et la fortune des personnes morales n'étaient en fait imposés qu'une fois: auprès de la société. Un contribuable qui ne possédait que des actions neuchâteloises pour une valeur de Fr. 1.000.000.— et dont le rendement était de Fr. 60.000.— par exemple, n'était soumis qu'au paiement du minimum légal de Fr. 1.—, tant en ce qui concerne l'impôt direct cantonal que l'impôt direct communal.

La loi sur les contributions directes, du 19 avril 1949, a modifié cette situation tout en conservant le principe de l'exonération des actions neuchâteloises. Par contre, l'introduction de l'impôt général sur le revenu a eu pour conséquence, d'une part, la suppression de la possibilité de déduire l'intérêt du capital propre engagé et, d'autre part, l'imposition des dividendes et intérêts des actions et parts sociales des sociétés neuchâteloises.

¹⁾ Il convient de relever que la loi fiscale neuchâteloise qui est basée sur le système dit « système bâlois » (système comprenant un impôt principal sur le revenu global et un impôt complémentaire modéré sur la fortune), ne mentionne nulle part l'expression de « complémentaire » lorsqu'il est question de l'impôt sur la fortune. Ce terme, qui figurait dans des projets de loi, a été supprimé dans le texte légal définitif, étant donné l'importance des taux de l'impôt sur la fortune.

Poser la question de la déduction des impôts du bénéfice net des personnes morales, c'est également soulever celle de la déduction des actions neuchâtelaises de la fortune nette des personnes physiques, puisque l'impôt sur le capital n'est en définitive supporté que par les personnes morales. Il faut relever toutefois que les actions neuchâtelaises ont tout de même une incidence sur l'impôt dû par les personnes physiques, puisqu'il est tenu compte de ces titres pour déterminer le taux de l'impôt sur la fortune (art. 49 LCD).

Théoriquement, seul l'impôt sur le bénéfice devrait être déduit du rendement des personnes morales, tant que subsiste le privilège de la non-imposition des actions neuchâtelaises. Pratiquement cette manière de faire serait souvent mal aisée.

§ 3. Les conséquences financières de la déduction des impôts

Les impôts payés pendant un exercice sont une fonction mathématique des résultats commerciaux d'exercices précédents. Le bénéfice net demeurant constant, la déduction des impôts a pour effet un mouvement pendulaire de la charge fiscale, dont l'amplitude, d'abord considérable, diminue de plus en plus.

Dans les exemples ci-dessous, nous avons tenu compte des impôts suivants:

- a) impôt direct cantonal (sur le bénéfice et sur le capital),
- b) contribution aux charges sociales: 15 % de l'impôt direct cantonal,
- c) impôt direct communal: 100 % de l'impôt direct cantonal,
- d) impôt fédéral pour la défense nationale: état de la législation, 9^e période 1957-1958.

Exemple N° 1

S. A. ayant un rendement élevé

	1 ^{re} année	2 ^e année	3 ^e année	4 ^e année	5 ^e année	6 ^e année
Capital et réserves	400.000.—	400.000.—	400.000.—	400.000.—	400.000.—	400.000.—
Bénéfice net avant déduction des impôts.	100.000.—	100.000.—	100.000.—	100.000.—	100.000.—	100.000.—
Impôts directs payés (35.600.—)	35.600.—	35.600.—	26.420.—	29.250.—	28.530.—	28.950.—
Rendement net déterminant	(64.400.—)	64.400.—	73.580.—	70.750.—	71.470.—	71.050.—
Rendement impossible	100.000.—					
Impôts totaux	35.600.—	26.420.—	29.250.—	28.530.—	28.950.—	28.850.—
Intensité de rendement	25.— %	16,10 %	18,37 %	17,68 %	17,85 %	17,75 %
Taux de l'impôt direct cantonal sur le bénéfice	12.—	12.—	12.—	12.—	12.—	12.—
Charge fisc. totale:						
1. Par rapport au bénéfice net avant déduction des impôts.	35,60 %	26,42 %	29,25 %	28,53 %	28,95 %	28,85 %
2. Par rapport au rendement net déterminant	55,29 %	41,03 %	39,76 %	40,33 %	40,51 %	40,60 %

Exemple N° 2

S. A. ayant un rendement moyen

	1 ^{re} année	2 ^e année	3 ^e année	4 ^e année	5 ^e année	6 ^e année
Capital et réserves	1.000.000.—	1.000.000.—	1.000.000.—	1.000.000.—	1.000.000.—	1.000.000.—
Bénéfice net avant déduction des impôts.	100.000.—	100.000.—	100.000.—	100.000.—	100.000.—	100.000.—
Impôts directs payés (30.720.—)	30.720.—	30.720.—	22.320.—	24.700.—	24.110.—	24.450.—
Rendement net déterminant	(69.280.—)	69.280.—	77.680.—	75.300.—	75.890.—	75.550.—
Rendement impossible	100.000.—					
Impôts totaux	30.720.—	22.320.—	24.700.—	24.110.—	24.450.—	24.380.—
Intensité de rendement	10.— %	6,92 %	7,76 %	7,53 %	7,58 %	7,55 %
Taux de l'impôt direct cantonal sur le bénéfice	7,50 %	5,19 %	5,82 %	5,64 %	5,68 %	5,66 %
Charge fisc. totale:						
1. Par rapport au bénéfice net avant déduction des impôts.	30,72 %	22,32 %	24,70 %	24,11 %	24,45 %	24,38 %
2. Par rapport au rendement net déterminant	44,35 %	32,22 %	31,80 %	32,02 %	32,22 %	32,26 %

Explications:

La colonne N° 1 des deux tableaux ci-dessus indique l'imposition actuelle, les impôts n'étant pas déduits pour la détermination du bénéfice imposable.

Les colonnes Nos 2, 3, 4, 5, 6, indiquent la charge fiscale, au cours des années suivantes, résultant de l'imposition du bénéfice net après déduction des impôts payés au cours de l'année de calcul.

La déduction des impôts directs pour la détermination du bénéfice imposable des sociétés de capitaux représente une importante diminution du rendement de l'impôt. Cette diminution est due:

1. A une baisse du nombre exprimant le rapport entre le bénéfice imposable et le capital + les réserves (diminution de l'intensité du rendement), et, par voie de conséquence, diminution du taux de l'impôt sur le bénéfice d'environ 30 %;
2. A une diminution de la matière imposable d'environ 35 %.

Les trois tableaux ci-dessous montrent les conséquences de la déduction des impôts sur les taux et le rendement de l'impôt sur le bénéfice, pour les trois catégories de sociétés, classées d'après le capital imposable et d'après l'intensité du rendement.

Explications concernant les tableaux Nos 1, 2 et 3

- Colonne 1. Intensité du rendement moyenne en %; rapport entre le bénéfice imposable, *impôts non déduits*, et le capital + les réserves.
- Colonne 2. Taux de l'impôt sur le bénéfice (impôts non déduits): 75 % de la colonne 1.
- Colonne 3. Charge fiscale totale en % (impôt direct cantonal sur le bénéfice et sur le capital, contribution aux charges sociales 15 %, impôt communal 100 %, IDN 9^e période, 1 année) par rapport au bénéfice imposable, *impôts non déduits*.

- Colonne 4. Bénéfice net en %, *impôts déduits* ($100 - \text{colonne 3}$).
- Colonne 5. Impôt direct cantonal sur le bénéfice, en % du bénéfice net, *impôts déduits* ($\text{colonne 2} : \text{colonne 4} \times 100$).
- Colonne 6. Charge fiscale totale en % (impôt direct cantonal sur le bénéfice et sur le capital, contribution aux charges sociales 15 %, impôt communal 100 %, IDN 9^e période, 1 année) par rapport au bénéfice net, *impôts déduits* ($\text{colonne 3} : \text{colonne 4} \times 100$).
- Colonne 7. Intensité du rendement en %; rapport entre le bénéfice net, *impôts déduits* et le capital + les réserves ($\text{colonne 4} : \text{capital} \times 100$).
- Colonne 8. Taux de l'impôt sur le bénéfice (impôts déduits) 75 % de colonne 7.
- Colonne 9. Impôt direct cantonal en % sur le bénéfice net, *impôts déduits* ($\text{colonne 8} \times \text{colonne 4} : 100$).
- Colonne 10. Baisse effective du taux de l'impôt sur le bénéfice ($\text{colonne 2} - \text{colonne 9}$).
- Colonne 11. Diminution du rendement de l'impôt sur le bénéfice en %, par rapport au rendement actuel ($\text{colonne 10} : \text{colonne 2}$).
- Colonne 12. Facteur de conversion de l'intensité du rendement qui devrait être adopté pour obtenir le même rendement de l'impôt sur le bénéfice qu'actuellement ($\text{colonne 5} : \text{colonne 7}$).

Tableau N° 1

Conséquences de la déduction des impôts sur les taux et sur le rendement de l'impôt sur le bénéfice

Sociétés de capitaux dont le capital et les réserves sont inférieurs à Fr. 500.000.—
(taux de l'impôt sur le capital 3 0/100)

Capital proportionnel pour Fr. 100.— de bénéfice	Intensité de rendement	(Voir explications pages 146 et 147)											
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Fr.	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
3.330.—	0 — 3,99	3.—	3.—	32,01	67,99	4,41	47,08	2,04	3.—	2,04	0,96	32.—	216
2.220.—	4 — 4,99	4,5	3,37	25,06	74,99	4,50	34,44	3,37	3.—	2,25	1,12	33,23	134
1.810.—	5 — 5,99	5,5	4,12	23,90	76,10	5,41	31,41	4,20	3,15	2,40	1,72	41,74	129
1.530.—	6 — 6,99	6,5	4,87	23,84	76,16	6,39	31,30	4,97	3,72	2,83	2,04	41,89	129
1.330.—	7 — 7,99	7,5	5,62	24,41	75,59	7,43	32,29	5,68	4,26	3,22	2,40	42,70	131
1.180.—	8 — 8,99	8,5	6,37	25,20	74,80	8,52	33,69	6,33	4,74	3,55	2,82	44,27	135
1.050.—	9 — 9,99	9,5	7,12	26,24	73,76	9,65	35,57	7,02	5,26	3,88	3,24	45,51	137
950.—	10 — 10,99	10,5	7,87	27,38	72,62	10,84	37,70	7,64	5,73	4,16	3,71	47,14	142
870.—	11 — 11,99	11,5	8,62	28,65	71,35	12,08	40,15	8,20	6,15	4,39	4,23	49,07	147
800.—	12 — 12,99	12,5	9,37	29,91	70,09	13,37	42,67	8,76	6,57	4,61	4,76	50,80	153
740.—	13 — 13,99	13,5	10,12	31,25	68,75	14,72	45,45	9,29	6,96	4,79	5,33	52,67	158
690.—	14 — 14,99	14,5	10,87	32,63	67,37	16,13	48,43	9,76	7,32	4,93	5,94	54,65	165
640.—	15 — 15,99	15,5	11,62	34,02	65,98	17,61	51,56	10,30	7,72	5,09	6,53	56,20	171
600.—	16 — 16,99	16,5	12.—	34,81	65,19	18,41	53,40	10,86	8,14	5,31	6,69	55,75	170
570.—	17 — 17,99	17,5	12.—	34,87	65,13	18,42	53,54	11,42	8,56	5,58	6,42	53,50	161
540.—	18 — 18,99	18,5	12.—	34,91	65,09	18,44	53,63	12,05	9,03	5,88	6,12	51.—	153
510.—	19 — 19,99	19,5	12.—	34,96	65,04	18,45	53,75	12,75	9,56	6,22	5,78	48,17	145
440.—	20 — 24,99	22,5	12.—	35,24	64,76	18,53	54,42	14,71	11,03	7,14	4,86	40,50	126
360.—	25 — 29,99	27,5	12.—	35,28	64,72	18,54	54,51	17,97	12.—	7,77	4,23	35,28	103
250.—	30 — 49,99	40.—	12.—	34,60	65,40	18,35	52,91	26,16	12.—	7,85	4,15	34,60	—
1.—	—	—	12.—	32,93	67,07	17,89	49,10	—	12.—	8,05	3,95	32,93	—

Tableau N° 2

Conséquences de la déduction des impôts sur les taux et sur le rendement de l'impôt sur le bénéfice

Sociétés de capitaux dont le capital et les réserves atteignent Fr. 500.000.—
mais sont inférieurs à Fr. 1.000.000.— (taux de l'impôt sur le capital 4 ‰)

Capital proportionnel pour Fr. 100.— de bénéfice	Intensité de rendement	(Voir explications pages 146 et 147)											
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Fr.	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
3.330.—	0 — 3,99	3.—	38,98	61,02	4,92	63,88	1,83	3.—	1,83	1,17	39.—	269	
2.220.—	4 — 4,99	4,5	3,37	29,70	70,30	4,79	42,25	3,16	3.—	2,11	1,26	37,38	152
1.810.—	5 — 5,99	5,5	4,12	27,58	72,42	5,69	38,08	4.—	3.—	2,17	1,95	47,33	142
1.530.—	6 — 6,99	6,5	4,87	26,93	73,07	6,66	36,86	4,77	3,57	2,61	2,26	46,41	140
1.330.—	7 — 7,99	7,5	5,62	27,04	72,96	7,70	37,06	5,48	4,11	3.—	2,62	46,62	141
1.180.—	8 — 8,99	8,5	6,37	27,55	72,45	8,79	38,03	6,13	4,59	3,33	3,04	47,72	143
1.050.—	9 — 9,99	9,5	7,12	28,30	71,70	9,93	39,47	6,82	5,11	3,66	3,46	48,60	146
950.—	10 — 10,99	10,5	7,87	29,23	70,77	11,12	41,30	7,44	5,58	3,95	3,92	49,81	149
870.—	11 — 11,99	11,5	8,62	30,34	69,66	12,37	43,55	8.—	6.—	4,18	4,44	51,51	155
800.—	12 — 12,99	12,5	9,37	31,43	68,57	13,66	45,84	8,57	6,42	4,40	4,97	53,04	159
740.—	13 — 13,99	13,5	10,12	32,69	67,31	15,03	48,57	9,09	6,81	4,58	5,54	54,74	165
690.—	14 — 14,99	14,5	10,87	33,96	66,04	16,46	51,42	9,57	7,17	4,74	6,13	56,39	172
640.—	15 — 15,99	15,5	11,62	35,25	64,75	17,95	54,44	10,11	7,58	4,91	6,71	57,75	178
600.—	16 — 16,99	16,5	12.—	35,94	64,06	18,73	56,10	10,67	8.—	5,12	6,88	57,33	176
570.—	17 — 17,99	17,5	12.—	35,92	64,08	18,73	56,05	11,24	8,43	5,40	6,60	55.—	167
540.—	18 — 18,99	18,5	12.—	35,90	64,10	18,72	56,01	11,87	8,90	5,70	6,30	52,50	158
510.—	19 — 19,99	19,5	12.—	35,89	64,11	18,72	55,98	12,57	9,42	6,04	5,96	49,67	149
440.—	20 — 24,99	22,5	12.—	36.—	64.—	18,75	56,25	14,54	10,90	6,98	5,02	41,83	129
360.—	25 — 29,99	27,5	12.—	35,95	64,05	18,73	56,13	17,79	12.—	7,69	4,31	35,95	105
250.—	30 — 49,99	40.—	12.—	35,03	64,97	18,47	53,92	25,98	12.—	7,80	4,20	35,03	—
1.—	—	—	12.—	32,93	67,07	17,89	49,10	—	12.—	8,05	3,95	32,93	—

Tableau N° 3

Conséquences de la déduction des impôts sur les taux et sur le rendement de l'impôt sur le bénéfice

Sociétés de capitaux dont le capital et les réserves atteignent Fr. 1.000.000.— et plus
(taux de l'impôt sur le capital 5 %₁₀₀)

Capital proportionnel pour Fr. 100.— de bénéfice	Intensité de rendement	(Voir explications pages 146 et 147)											
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Fr.	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
3.330.—	0 — 3,99	3.—	3.—	45,84	54,16	5,54	84,64	1,62	3.—	1,62	1,38	46.—	342
2.220.—	4 — 4,99	4,5	3,37	34,36	65,64	5,13	52,35	2,95	3.—	1,97	1,40	41,54	174
1.810.—	5 — 5,99	5,5	4,12	31,37	68,63	6.—	45,71	3,79	3.—	2,06	2,06	50.—	158
1.530.—	6 — 6,99	6,5	4,87	30,01	69,99	6,96	42,88	4,57	3,42	2,39	2,48	50,92	152
1.330.—	7 — 7,99	7,5	5,62	29,83	70,17	8,01	42,51	5,27	3,95	2,77	2,85	50,71	152
1.180.—	8 — 8,99	8,5	6,37	29,92	70,08	9,09	42,69	5,93	4,44	3,11	3,26	51,18	153
1.050.—	9 — 9,99	9,5	7,12	30,38	69,62	10,23	43,64	6,63	4,97	3,46	3,66	51,40	154
950.—	10 — 10,99	10,5	7,87	31,05	68,95	11,41	45,03	7,25	5,43	3,74	4,13	52,48	157
870.—	11 — 11,99	11,5	8,62	32,01	67,99	12,68	47,08	7,81	5,85	3,98	4,64	53,83	162
800.—	12 — 12,99	12,5	9,37	33.—	67.—	13,99	49,25	8,37	6,27	4,20	5,17	55,18	167
740.—	13 — 13,99	13,5	10,12	34,07	65,93	15,35	51,68	8,90	6,67	4,40	5,72	56,52	172
690.—	14 — 14,99	14,5	10,87	35,23	64,77	16,78	54,39	9,38	7,03	4,55	6,32	58,14	179
640.—	15 — 15,99	15,5	11,62	36,46	63,54	18,29	57,38	9,92	7,44	4,73	6,89	59,29	184
600.—	16 — 16,99	16,5	12.—	37,01	62,99	19,05	58,76	10,49	7,86	4,95	7,05	58,75	182
570.—	17 — 17,99	17,5	12.—	36,99	63,01	19,04	58,70	11,05	8,28	5,22	6,78	56,50	172
540.—	18 — 18,99	18,5	12.—	36,91	63,09	19,02	58,50	11,68	8,76	5,53	6,47	53,92	163
510.—	19 — 19,99	19,5	12.—	36,90	63,10	19,02	58,48	12,37	9,27	5,85	6,15	51,25	154
440.—	20 — 24,99	22,5	12.—	36,86	63,14	19.—	58,38	14,35	10,76	6,79	5,21	43,42	132
360.—	25 — 29,99	27,5	12.—	36,72	63,28	18,96	58,03	17,57	12.—	7,59	4,41	36,72	108
250.—	30 — 49,99	40.—	12.—	35,57	64,43	18,62	55,21	25,77	12.—	7,73	4,27	35,57	—
1.—	—	—	12.—	32,93	67,07	17,89	49,10	—	12.—	8,05	3,95	32,93	—

Conséquences de la déduction des impôts — Exemple (Tableau No 1)

Société anonyme: Capital et réserves	Fr. 200.000.—		
Bénéfice imposable (impôts non déduits)	» 25.000.—		
Intensité du rend.: $\frac{25.000.— \times 100}{200.000}$	=	12,5 %	(col. 1)
Taux de l'impôt: $\frac{3}{4}$ de 12,5 %	=	9,37 %	(col. 2)

Imposition, sans déduction des impôts

			en % du bénéfice imposable (impôts non déduits)
Impôt sur le capital: Fr. 200.000.— à 3 ‰	Fr. 600.—	=	2,40 %
Impôt sur le bénéfice: Fr. 25.000.— à 9,37 %	» 2.342,50	=	9,37 %
Impôt direct cantonal	Fr. 2.942,50	=	11,77 %
Contribution aux charges sociales (15 %)	» 441,40	=	1,77 %
Impôt communal (100 %)	» 2.942,50	=	11,77 %
IDN, 9 ^e période, 1 année	» 1.151.—	=	4,60 %
Total des impôts	Fr. 7.477.40	=	29,91 % (col. 3)

Imposition du bénéfice en admettant la déduction des impôts

Bénéfice avant déduction des impôts	Fr. 25.000.—	=	100.— %
Impôts payés (voir ci-dessus)	» 7.477.—	=	29,91 %
Bénéfice imposable	Fr. 17.523.—	=	70,09 % (col. 4)
Intensité du rendement: $\frac{17.523.— \times 100}{200.000}$		=	8,76 % (col. 7)
Taux de l'impôt sur le bénéfice: $\frac{3}{4}$ de 8,76 %		=	6,57 % (col. 8)

Calcul de la diminution effective du rendement de l'impôt sur le bénéfice

Impôt sur le bénéfice net: Fr. 17.523.— à 6,57 %	=	Fr. 1.151,25	
Le taux de l'impôt sur le bénéfice (impôts non déduits) de Fr. 25.000.— est de		9,37 %	(col. 2)
Le taux de l'impôt sur le bénéfice net (impôts déduits) de Fr. 17.523.— représente par rapport au bénéfice imposable, impôts non déduits (Fr. 25.000.—):			
$\frac{1.151,25 \times 100}{25.000.—}$	=	4,61 %	(col. 9)
Baisse effective du taux de l'impôt sur le bénéfice	=	4,76 %	(col. 10)

La baisse effective du taux de l'impôt sur le bénéfice correspond à une diminution du rendement de l'impôt de:

$$\frac{4,76 \times 100}{9,37} \dots \dots \dots = \underline{50,8 \%} \quad (\text{col. 11})$$

Ce dernier pour-cent se vérifie comme suit:

Impôt direct cantonal sur le bénéfice, impôts non déduits =	Fr. 2.342,50
Impôt direct cantonal sur le bénéfice, impôts déduits =	» 1.151,25
Diminution effective du rendement de l'impôt . . . =	<u>Fr. 1.191,25</u>

$$\text{Diminution en } \% = \frac{1.191,25 \times 100}{2.342,50} \dots \dots \dots = \underline{50,8 \%}$$

Pour obtenir le même rendement qu'actuellement, le taux de l'impôt sur le bénéfice devrait être le suivant:

$$\frac{\text{rendement actuel Fr. 2.342,50} \times 100}{\text{bénéfice (impôts déduits) 17.523.—}} \dots \dots \dots = \underline{13,37 \%} \quad (\text{col. 5})$$

L'intensité du rendement du bénéfice (impôts déduits) par rapport au capital + les réserves étant de 8,76 %, le facteur de conversion devrait être le suivant:

$$\frac{13,37 \times 100}{8,76} \dots \dots \dots = \underline{152,6 \% (153.—)} \quad (\text{col. 12})$$

Les trois tableaux ci-dessus permettent de déterminer très exactement les conséquences financières de la déduction des impôts. En combinant les données de ces trois tableaux avec celles des statistiques figurant au chapitre II, nous obtenons les résultats suivants:

Bénéfice imposable des S. A. et S. à r. l.

Impôts non déduits	Fr. 57.339.000.— = 100.— %
Impôts directs cantonaux, communaux et fédéraux	» 19.975.000.— = <u>34,84 %</u>
Bénéfice imposable, impôts déduits . .	<u>Fr. 37.364.000.— = 65,16 %</u>

Impôt sur le bénéfice (impôts non déduits)	Fr. 5.691.180.— = 100.— %
Impôt sur le bénéfice (impôts déduits)	» 3.089.600.— = 54,29 %
Diminution du rendement de l'impôt	Fr. 2.601.580.— = 45,71 %

Le taux moyen de l'impôt sur le bénéfice est le suivant:

$$\text{Taux moyen (impôts non déduits): } \frac{5.691.180.— \times 100}{57.339.000} = 9,925 \%$$

$$\text{Taux moyen (impôts déduits): } \frac{3.089.600.— \times 100}{37.364.000} = 8,269 \%$$

La diminution du rendement de l'impôt, de Fr. 2.601.580.— ne concerne que l'impôt direct cantonal. Si l'on tient compte de la contribution aux charges sociales (15 %) et des impôts communaux (environ 100 %), nous obtenons le résultat suivant:

Diminution du rendement:

a) de l'impôt direct cantonal	Fr. 2.601.580.—
b) de la contribution aux charges sociales	» 390.220.—
c) des impôts communaux, env.	» 2.600.000.—
Diminution totale	Fr. 5.591.800.—

Cette diminution massive du rendement de l'impôt des personnes morales ne pourrait certainement pas être supportée par les pouvoirs publics dans les circonstances actuelles. Le tarif de l'impôt sur le bénéfice des sociétés de capitaux devrait, en conséquence, être modifié.

Nous donnons ci-dessous un tableau indiquant la diminution du rendement de l'impôt direct cantonal résultant de la déduction des impôts pour la détermination du bénéfice imposable.

	Taux de l'impôt sur le bénéfice:			
	3 - 12 %	3 - 18 %	4 - 19 %	4 - 20 %
	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
Facteur de conversion: 75 %	— 2.600.000	— 2.400.000	— 2.375.000	— 2.360.000
Facteur de conversion: 100 %	— 1.990.000	— 1.300.000	— 1.220.000	— 1.100.000
Facteur de conversion: 150 %	— 1.630.000	— 230.000	— 50.000	+ 110.000

Le tableau ci-dessus montre que le taux de l'impôt, qui est actuellement compris entre 3 et 12 %, devrait être porté à 4-19 %; dans ces limites, le taux devrait être égal au moins à 150 % (actuellement 75 %) du nombre exprimant en pour-cent le rapport du bénéfice imposable au montant du capital versé augmenté des réserves.

Une telle modification du tarif aurait des conséquences très diverses parmi les sociétés. Celles dont l'intensité de rendement est inférieure à :
12 % pour les sociétés dont le capital imposable est inférieur à
Fr. 500.000.—,

11 % pour les sociétés dont le capital imposable est compris entre
Fr. 500.000.— et Fr. 1.000.000.—,

seraient désavantagées. Par contre, les sociétés de ces deux catégories dont l'intensité de rendement est supérieure à ces pour-cent, ainsi que toutes celles dont le capital et les réserves atteignent Fr. 1.000.000.— et plus, seraient avantagées ou paieraient le même impôt qu'actuellement.

Le principal inconvénient d'une telle modification serait de rendre le système d'imposition encore plus sensible aux fluctuations de la situation économique et plus progressif qu'il ne l'est actuellement.

Pour être acceptable, le taux de l'impôt, dans les limites de 3 à 18 %, devrait être au maximum égal au rapport d'intensité du rendement (100 %). Un tel tarif provoquerait, dans les conditions actuelles, une diminution du rendement de l'impôt direct cantonal, d'environ Fr. 1.300.000.—, dont toutes les catégories de sociétés bénéficieraient.

Tenant compte de la charge fiscale élevée supportée actuellement par les sociétés de capitaux dans le canton de Neuchâtel, nous pensons qu'une diminution de l'imposition des personnes morales se justifie. Elle nous paraît d'autant plus indiquée, que, dans presque tous les autres cantons, la charge fiscale des sociétés de capitaux est sensiblement moins élevée que dans le canton de Neuchâtel ¹⁾.

Les tableaux ci-dessus (pages 148/150, colonne 6) montrent que la charge fiscale totale (impôts directs fédéraux, cantonaux et communaux) par rapport au bénéfice net, impôts déduits, est comprise entre 31,30 % et 58,76 %, pour redescendre ensuite à 55,21 %. Dans ces trois cas, la répartition des impôts est la suivante :

¹⁾ Il convient toutefois de relever qu'étant donné les exigences actuelles du budget de l'Etat, une diminution de la charge fiscale des personnes morales serait difficilement réalisable.

	en % par rapport au bénéfice imposable, impôts non déduits (colonne 3)	en % par rapport au bénéfice net impôts déduits (colonne 6)
1. <i>Charge fiscale minimum</i> (intensité 6,5 - Tableau No 1)		
Impôt direct cantonal sur le capital et le bénéfice	9,46 %	12,42 %
Contribution aux charges so- ciales	1,42 %	1,86 %
Impôt direct communal	9,46 %	12,42 %
IDN, 1 année.	3,50 %	4,60 %
	<u>23,84 %</u>	<u>31,30 %</u>
2. <i>Charge fiscale maximum</i> (intensité 16,5 - Tableau No 3)		
Impôt direct cantonal sur le capital et le bénéfice	15.— %	23,81 %
Contribution aux charges so- ciales	2,25 %	3,57 %
Impôt direct communal	15.— %	23,81 %
IDN, 1 année.	4,76 %	7,57 %
	<u>37,01 %</u>	<u>58,76 %</u>
3. <i>Charge fiscale lorsque l'intensité est de 40 % (Tableau No 3)</i>		
Impôt direct cantonal sur le capital et le bénéfice	13,25 %	20,56 %
Contribution aux charges so- ciales	1,99 %	3,09 %
Impôt direct communal	13,25 %	20,56 %
IDN, 1 année.	7,08 %	11.— %
	<u>35,57 %</u>	<u>55,21 %</u>

Ces trois exemples montrent que la déduction des impôts a une influence considérable sur la progression de l'impôt. Le cas typique de l'IDN en est la preuve évidente. Alors que les impôts cantonaux et communaux atteignent le maximum lorsque l'intensité du rendement est égale à 16 %, puis dès cette limite, deviennent dégressifs, l'IDN n'atteint son maximum que lorsque l'intensité du rendement dépasse 40 %.

§ 4. Conséquence de la déduction des impôts sur l'impôt pour la défense nationale

Signalons enfin, que la déduction des impôts en matière d'impôts directs cantonaux et communaux, aurait une influence sur le rendement de l'impôt pour la défense nationale.

Les statistiques élaborées par l'administration fédérale des contributions et publiées par le Bureau fédéral de statistique, montrent que la déduction des impôts, admise pour l'IDN, réalise une certaine péréquation fiscale intercantonale. Par l'effet de cette déduction, l'IDN est moins lourd dans les cantons où la charge fiscale est élevée que dans ceux où la fiscalité est faible. Le tableau suivant en est la preuve.

*La diversité des effets de la déduction des impôts en matière d'impôt pour
la défense nationale à Neuchâtel et à Genève ¹⁾*

Société anonyme dont le capital et les réserves s'élèvent
à Fr. 1.000.000.—

Bénéfice net	Impôt pour la défense nationale 9 ^e période		Charge plus forte à Genève
	à Neuchâtel	à Genève	
Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
0	675.—	675.—	—.—
50.000	1.582.—	1.871.—	+ 289.—
100.000	3.856.—	5.081.—	+ 1.225.—
150.000	6.902.—	9.797.—	+ 2.895.—
200.000	11.408.—	15.480.—	+ 4.072.—
250.000	17.260.—	19.975.—	+ 2.715.—
300.000	21.260.—	23.366.—	+ 2.106.—
500.000	35.721.—	38.680.—	+ 2.959.—

On peut donc tirer la conclusion suivante: toute diminution de la charge fiscale cantonale et communale résultant de la déduction des impôts, a automatiquement pour conséquence une augmentation plus ou moins forte de la charge fiscale fédérale.

¹⁾ Extrait de « Charge fiscale en Suisse en 1956 », Statistiques de la Suisse / 291^e fascicule.

CHAPITRE VII

COMPARAISON DE LA CHARGE FISCALE ENTRE LES SOCIÉTÉS DE CAPITAUX, LES SOCIÉTÉS COOPÉRATIVES, LES ASSOCIATIONS A BUT LUCRATIF ET LES PERSONNES MORALES IMPOSÉES D'APRÈS LE TARIF APPLICABLE AUX PERSONNES PHYSIQUES

En droit fiscal neuchâtelois, le rendement d'une entreprise constituée en personne morale est imposé de façon très différente selon le type de personne morale. Les sociétés de capitaux sont soumises à une imposition très progressive d'après l'intensité du rendement dont le maximum est de 12 %; les sociétés coopératives et les associations à but lucratif sont soumises à une imposition d'après un tarif spécial dont la progression est arrêtée à partir de Fr. 20.000.— de bénéfice imposable et dont le taux maximum est de 5 %; d'autres personnes morales, telles que les associations et certaines fondations, sont imposées comme les personnes physiques d'après le montant absolu du rendement selon un tarif progressif dont le taux maximum est de 10 %; d'autres enfin bénéficient de réductions de 50 % du montant dû en application du tarif des personnes physiques.

A moins de vouloir favoriser certaines entreprises en raison des buts économiques qu'elles visent, il est difficile de trouver une explication rationnelle à cette diversité. Le caractère économique d'une entreprise, tel qu'il se manifeste par son but, ne dépend aucunement de sa forme juridique. Les entreprises de formes juridiques différentes peuvent avoir les mêmes buts, alors que des entreprises ayant le même statut de droit civil peuvent viser des fins différentes.

Il n'y a, par exemple, aucun motif d'imposer les sociétés coopératives commerciales ou industrielles bien rentables moins lourdement que les

sociétés de capitaux correspondantes. Il est vrai que, le plus souvent, les sociétés coopératives font économiquement partie des entreprises d'entraide, dont le but primaire n'est pas de réaliser des bénéfices. Mais le problème de l'imposition des entreprises qui n'ont pas pour but de réaliser un bénéfice n'est pas un problème propre aux sociétés coopératives uniquement. De telles entreprises peuvent fort bien avoir la forme de la société anonyme par exemple.

On ne peut pas dire que dans tous les cas les sociétés coopératives n'ont pas de rendement ou n'ont qu'un rendement insuffisant. On constate, au contraire, que certaines entreprises coopératives obtiennent un rendement du capital supérieur au taux moyen de rentabilité des sociétés à base de capitaux.

L'inégalité de traitement fiscal des sociétés anonymes et des sociétés coopératives réside dans la diversité des taux d'impôt sur le rendement. Les tableaux suivants en montrent les effets actuels.

Tableau comparatif de la charge fiscale

SOCIÉTÉ ANONYME Capital et réserves Fr. 400.000.—										SOCIÉTÉ COOPÉRATIVE Fortune nette Fr. 400.000.—					PERSONNE PHYSIQUE Fortune nette Fr. 400.000.—				
Bénéfice ou rendement imposable	Intensité du rendement	Taux de l'impôt sur la bénéfice	Impôt sur le bénéfice	Impôt sur le capital 3 %/100	Impôt total	en % du bénéfice Imposable	Taux de l'impôt sur le bénéfice	Impôt sur la bénéfice	Impôt sur la fortune nette 3 %/100	Impôt total	en % du bénéfice Imposable	Taux de l'impôt sur le rendement	Impôt sur le rendement	Impôt sur la fortune nette 4,328 %/100	Impôt total	en % du rendement Imposable			
Fr.	%	%	Fr.	Fr.	Fr.	%	%	Fr.	Fr.	Fr.	%	%	Fr.	Fr.	Fr.	%			
0	—	—	—	1.200.—	1.200.—	—	—	—	1.200.—	1.200.—	—	—	—	1.731,50	1.731,50	—			
4.000.—	1	3.—	120.—	1.200.—	1.320.—	33.—	2.—	80.—	1.200.—	1.280.—	32.—	1,475	59.—	1.731,50	1.790,50	44,76			
8.000.—	2	3.—	240.—	1.200.—	1.440.—	18.—	3.—	240.—	1.200.—	1.440.—	18.—	2,350	188.—	1.731,50	1.919,50	23,99			
12.000.—	3	3.—	360.—	1.200.—	1.560.—	13.—	4.—	480.—	1.200.—	1.680.—	14.—	3,183	382.—	1.731,50	2.113,50	17,61			
16.000.—	4	3.—	480.—	1.200.—	1.680.—	10,50	4.—	640.—	1.200.—	1.840.—	11,50	3,975	636.—	1.731,50	2.367,50	14,80			
20.000.—	5	3,75	750.—	1.200.—	1.950.—	9,75	5.—	1.000.—	1.200.—	2.200.—	11.—	4,750	950.—	1.731,50	2.681,50	13,41			
24.000.—	6	4,50	1.080.—	1.200.—	2.280.—	9,50	5.—	1.200.—	1.200.—	2.400.—	10.—	5,458	1.310.—	1.731,50	3.041,50	12,67			
28.000.—	7	5,25	1.470.—	1.200.—	2.670.—	9,54	5.—	1.400.—	1.200.—	2.600.—	9,29	6,007	1.632.—	1.731,50	3.413,50	12,19			
32.000.—	8	6.—	1.920.—	1.200.—	3.120.—	9,75	5.—	1.600.—	1.200.—	2.800.—	8,75	6,431	2.058.—	1.731,50	3.789,50	11,84			
36.000.—	9	6,75	2.430.—	1.200.—	3.630.—	10,08	5.—	1.800.—	1.200.—	3.000.—	8,33	6,761	2.434.—	1.731,50	4.165,50	11,57			
40.000.—	10	7,50	3.000.—	1.200.—	4.200.—	10,50	5.—	2.000.—	1.200.—	3.200.—	8.—	7,025	2.810.—	1.731,50	4.541,50	11,35			
48.000.—	12	9.—	4.320.—	1.200.—	5.520.—	11,50	5.—	2.400.—	1.200.—	3.600.—	7,50	7,420	3.362.—	1.731,50	5.293,50	11,03			
56.000.—	14	10,50	5.880.—	1.200.—	7.080.—	12,64	5.—	2.800.—	1.200.—	4.000.—	7,14	7,735	4.332.—	1.731,50	6.063,50	10,83			
64.000.—	16	12.—	7.680.—	1.200.—	8.880.—	13,88	5.—	3.200.—	1.200.—	4.400.—	6,88	7,981	5.108.—	1.731,50	6.839,50	10,69			
80.000.—	20	12.—	9.600.—	1.200.—	10.800.—	13,50	5.—	4.000.—	1.200.—	5.200.—	6,50	8,325	6.660.—	1.731,50	8.391,50	10,49			
200.000.—	50	12.—	24.000.—	1.200.—	25.200.—	12,60	5.—	10.000.—	1.200.—	11.200.—	5,60	9,300	18.600.—	1.731,50	20.331,50	10,17			

Tableau comparatif de la charge fiscale

SOCIÉTÉ ANONYME Capital et réserves Fr. 50.000.—										SOCIÉTÉ COOPÉRATIVE Fortune nette Fr. 50.000.—				PERSONNE PHYSIQUE Fortune nette Fr. 50.000.—			
Bénéfice ou rendement Imposable	Intensité du rendement	Taux de l'impôt sur la bénéfice	Impôt sur la bénéfice	Impôt sur le capital 3 %/100	Impôt total	en % du bénéfice imposable	Taux de l'impôt sur la bénéfice	Impôt sur la bénéfice	Impôt sur la fortune nette 3 %/100	Impôt total	en % du bénéfice imposable	Taux de l'impôt sur le rendement	Impôt sur le rendement	Impôt sur la fortune nette 4,328 %/100	Impôt total	en % du rendement Imposable	
Fr.	%	%	Fr.	Fr.	Fr.	%	%	Fr.	Fr.	Fr.	%	%	Fr.	Fr.	Fr.	%	
0	—	—	—	150.—	150.—	—	—	—	150.—	150.—	—	—	—	96,50	96,50	—	
500.—	1	3.—	15.—	150.—	165.—	33.—	2	10.—	150.—	160.—	32.—	0,600	3.—	96,50	99,50	19,90	
1.000.—	2	3.—	30.—	150.—	180.—	18.—	2	20.—	150.—	170.—	17.—	0,700	7.—	96,50	103,50	10,35	
1.500.—	3	3.—	45.—	150.—	195.—	13.—	2	30.—	150.—	180.—	12.—	0,800	12.—	96,50	108,50	7,23	
2.000.—	4	3.—	60.—	150.—	210.—	10,50	2	40.—	150.—	190.—	9,50	0,925	18,50	96,50	115.—	5,75	
2.500.—	5	3,75	93,75	150.—	243,75	9,75	2	50.—	150.—	200.—	8.—	1,060	26,50	96,50	123.—	4,92	
3.000.—	6	4,50	135.—	150.—	285.—	9,50	2	60.—	150.—	210.—	7.—	1,200	36.—	96,50	132,50	4,42	
3.500.—	7	5,25	183,75	150.—	333,75	9,54	2	70.—	150.—	220.—	6,29	1,357	47,50	96,50	144.—	4,11	
4.000.—	8	6.—	240.—	150.—	390.—	9,75	2	80.—	150.—	230.—	5,75	1,475	59.—	96,50	155,50	3,89	
4.500.—	9	6,75	303,75	150.—	453,75	10,08	2	90.—	150.—	240.—	5,33	1,611	72,50	96,50	169.—	3,76	
5.000.—	10	7,50	375.—	150.—	525.—	10,50	3	150.—	150.—	300.—	6.—	1,720	86.—	96,50	182,50	3,65	
6.000.—	12	9.—	540.—	150.—	690.—	11,50	3	180.—	150.—	330.—	5,50	1,933	116.—	96,50	212,50	3,54	
7.000.—	14	10,50	735.—	150.—	885.—	12,64	3	210.—	150.—	360.—	5,14	2,142	150.—	96,50	246,50	3,52	
8.000.—	16	12.—	960.—	150.—	1.110.—	13,88	3	240.—	150.—	390.—	4,88	2,350	188.—	96,50	284,50	3,56	
10.000.—	20	12.—	1.200.—	150.—	1.350.—	13,50	4	400.—	150.—	550.—	5,50	2,760	276.—	96,50	372,50	3,73	
25.000.—	50	12.—	3.000.—	150.—	3.150.—	12,60	5	1.250.—	150.—	1.400.—	5,60	5,600	1.400.—	96,50	1.496,50	5,99	

Ces deux tableaux comparatifs démontrent que le régime fiscal spécial pour les sociétés coopératives n'est pas satisfaisant dès qu'il s'agit de sociétés importantes, dont le rendement du capital engagé est supérieur à 6 %. Ces sociétés jouissent, à partir de cette limite, d'un privilège, soit par rapport aux sociétés de capitaux, soit par rapport aux sociétés imposées d'après le régime applicable aux personnes physiques, que rien ne saurait justifier.

Pour les petites sociétés coopératives, qui sont généralement des entreprises d'entraide, le régime applicable aux personnes physiques qui leur est réservé, faute de mieux, donne satisfaction, en ce sens que les petits rendements de ces sociétés sont imposés à un taux relativement bas. Par contre, pour les petites sociétés de capitaux, le système actuel de l'intensité de rendement est trop sévère. De petits rendements peuvent être frappés de la charge fiscale maximum. Ainsi, dans le tableau N° 2 ci-dessus, on constate qu'un rendement de Fr. 8.000.— est déjà soumis à une charge fiscale, non compris l'IDN, de 29,84 % par rapport au bénéfice imposable, (impôt direct cantonal: 13,88 %, contribution aux charges sociales: 2,08 %, impôt direct communal: 13,88 %). Pour une société au capital imposable de Fr. 20.000.—, une charge fiscale semblable est déjà obtenue avec un rendement imposable de Fr. 3.200.—. Cette situation n'est pas satisfaisante. Elle constitue l'un des inconvénients de la formule de l'intensité du rendement.

Il convient de relever que le fait de considérer les impôts payés comme une dépense non déductible pour déterminer le bénéfice imposable, aggrave encore très sensiblement cette situation.

Dans son rapport concernant le problème de l'imposition égale et juste des entreprises, la commission d'experts pour la motion Piller ¹⁾ constate que ce ne sont pas les caractères juridiques différents de la société anonyme et de la société coopérative — la première est plutôt une société à base de capitaux, la seconde plutôt un groupement de personnes — qui obligent à laisser complètement de côté, lors de l'imposition du rendement, l'élément « intensité du rendement ». On objecte que l'impôt calculé selon l'intensité du rendement a des effets injustes pour les sociétés coopératives, parce qu'elles ont, dans bien des cas, un petit capital, ou même pas de capital du tout, de sorte qu'un rendement

¹⁾ Rapport cité page 66 et suiv.

modeste par rapport à l'activité économique peut constituer un pour-cent élevé du capital propre.

Cette objection est fondée en ce sens qu'elle montre que l'échelle de progression actuelle pour les sociétés anonymes ne serait guère applicable aux sociétés coopératives. Elle ne suffit pas à démontrer qu'en principe la rentabilité ne constitue pas un critère de la capacité contributive des coopératives. La seule question qu'on puisse se poser est de savoir quel devrait être le degré convenable de la progression. L'échelle de progression actuelle en matière d'imposition selon l'intensité du rendement excède, selon nous, la mesure convenable, ce qui se manifeste avec une évidence particulière pour les sociétés coopératives qui peuvent travailler avec un petit capital propre. Mais la même constatation vaut en principe pour les sociétés de capitaux.

La solution équitable ne peut consister à fixer des taux différents d'impôt sur le rendement pour les sociétés anonymes et pour les sociétés coopératives; il s'agit bien plutôt de trouver un taux d'impôt qui soit le même pour les deux formes d'entreprises et qui leur convienne à toutes deux.

Il y aurait un moyen très simple de tenir compte de la situation particulière des coopératives: ce serait de toujours imposer un montant déterminé (par exemple Fr. 10.000.—) du rendement de la société au taux le plus bas du tarif, quel que soit le rendement du capital.

Il n'y aurait, selon nous, aucune raison de ne pas traiter les autres personnes morales poursuivant un but lucratif, de la même manière. Ainsi, la formule de l'intensité du rendement serait améliorée, en ce sens que, d'une part, l'inconvénient de frapper d'une manière excessive les petits rendements n'existerait plus, et, d'autre part, elle pourrait s'appliquer à l'ensemble des personnes morales ayant un but lucratif, sans distinction de la forme juridique.

Pratiquement, le tarif spécial actuel sur le rendement des sociétés coopératives et des associations à but lucratif, qui est défectueux (nous l'avons démontré au chapitre II, page 40), pourrait être supprimé. Il en est de même concernant le régime fiscal spécial prévu à l'article 68, alinéa 1, lettres b et d LCD en faveur des caisses de crédit mutuel et des sociétés agricoles et viticoles dont l'activité se borne à mettre à la disposition de leurs membres certains biens mobiliers ou immobiliers, la raison d'être de ce régime spécial n'existant plus dès l'instant où un

montant déterminé du rendement n'est plus imposé en fonction de son intensité par rapport au capital engagé.

Les conséquences financières de la proposition consistant à fixer un montant de Fr. 10.000.— du rendement de la société qui serait toujours imposé au taux le plus bas du tarif (3 %) quel que soit le rendement du capital, sont les suivantes :

1. En appliquant cette méthode à toutes les personnes morales poursuivant un but lucratif (excepté les sociétés holding), cette modification représenterait une diminution du rendement de l'impôt cantonal de Fr. 280.000.—¹⁾.
2. En appliquant cette méthode aux sociétés coopératives et aux associations à but lucratif, à l'exclusion des sociétés de capitaux, cette modification n'aurait qu'une influence insignifiante; la diminution du rendement de l'impôt étant compensée par l'augmentation de la charge fiscale que subiraient certaines sociétés coopératives ayant un rendement élevé.

Quant aux personnes morales qui n'ont pas un but lucratif, telles que les associations à but idéal et les fondations diverses (fondations de famille, fonds de prévoyance, autres fondations), les régimes fiscaux particuliers qui leur sont réservés paraissent judicieux et ne soulèvent pas de notre part d'observations particulières. Tout au plus peut-on se demander si la réduction de 50 % qui est accordée aux fondations de famille ne constitue pas un avantage trop important en regard du but poursuivi par ces institutions, dont le cercle des ayants droit est souvent très restreint.

¹⁾ Montants calculés sur la base des statistiques figurant au chapitre II.

CONCLUSIONS

- 1. Le système de l'intensité du rendement devrait être aménagé de manière à être applicable à toutes les personnes morales poursuivant un but lucratif, sans distinction de la forme juridique.*

Considérant la différence fondamentale existant entre la capacité contributive des personnes physiques et celle des personnes morales, un système d'imposition selon des règles spéciales qui leur soient propres se justifie.

L'imposition du bénéfice des sociétés de capitaux d'après l'intensité du rendement, qui tient compte de leur importance relative, est un système équitable dans son principe. Toutefois, cette formule entraîne une progression exagérée et une charge fiscale excessive de l'accroissement du rendement, ceci d'autant plus que la contribution aux charges sociales et les impôts communaux s'ajoutent à l'impôt direct cantonal en pour-cent de celui-ci.

L'imposition en fonction de l'intensité du rendement pourrait être tempérée en fixant un montant déterminé du rendement de la société qui serait toujours imposé au taux le plus bas du tarif, quel que soit le rendement du capital.

Il n'y a pas de raisons majeures pour ne pas imposer les sociétés coopératives d'après l'intensité de rendement, si le tarif prévoit un montant déterminé du rendement imposé à un taux fixe minimum. Le tarif actuel applicable aux sociétés coopératives est tel que les sociétés importantes, de forte capacité économique, et dont le rendement est bon, jouissent d'un avantage fiscal qui ne se justifie pas à notre avis.

2. *Le tarif de l'impôt sur le capital des sociétés à base de capitaux, des sociétés coopératives et des associations à but lucratif, devrait être aménagé de manière à éviter les brusques sauts lors du passage d'une catégorie à l'autre.*

Concernant le tarif de l'impôt sur le capital, il faudrait en principe choisir un taux proportionnel. On ne saurait, en effet, prétendre que la capacité d'une entreprise augmente au fur et à mesure que s'accroît le capital propre.

Le taux moyen de l'impôt sur le capital des personnes morales ¹⁾ est actuellement le suivant:

$$\frac{\text{rendement de l'impôt sur le capital Fr. } 1.933.295 \times 100}{\text{capital imposable Fr. } 456.838.000} = 4,23 \text{ } \text{‰}$$

Le taux unique qui devrait être choisi, pour obtenir le rendement actuel de l'impôt sur le capital, devrait être fixé au moins à 4 ‰. Il en résulterait une augmentation de la charge fiscale de toutes les sociétés de capitaux, des sociétés coopératives et des associations à but lucratif ayant un capital ou une fortune nette imposable inférieur à Fr. 500.000.—. Une telle solution ne peut donc pas être envisagée. Elle désavantagerait environ 1120 personnes morales sur un total de 1304.

Le tarif actuel pourrait être amélioré et les brusques sauts lors du passage d'une catégorie inférieure à la catégorie supérieure pourraient être supprimés par l'introduction, à l'article 76 LCD, du principe du bénéfice des catégories inférieures, à l'instar de ce qui se fait pour les personnes physiques (art. 57 LCD). La diminution du rendement de l'impôt sur le capital serait de Fr. 210.000.— environ. Cette diminution se répartit comme suit:

Capital imposable	Nombre de contribuables	Moins-value par contribuable	Diminution du rendement de l'impôt sur le capital
Fr.		Fr.	Fr.
1.000.— à 499.000.—	1120	—	—
500.000.— à 999.000.—	66	500.—	33.000.—
1.000.000.— et plus	118	1.500.—	177.000.—
	<u>1304</u>		<u>210.000.—</u>

¹⁾ Il n'est tenu compte que des sociétés anonymes, des sociétés à responsabilité limitée, des sociétés coopératives et des associations à but lucratif.

Cette solution n'est toutefois pas exempte de critique. Elle introduit le système progressif pour l'imposition du capital des sociétés. La meilleure solution consisterait à fixer un taux unique de 3 ‰. La diminution du rendement de l'impôt serait la suivante:

Rendement actuel de l'impôt sur le capital des S. A., S. à r. l. et sociétés coopératives	Fr. 1.933.295.—
Rendement de l'impôt sur le capital à 3 ‰ des sociétés en question: Fr. 456.838.000.— à 3 ‰	» 1.370.514.—
Diminution de l'impôt sur le capital	<u>Fr. 562.781.—</u>

Une diminution d'impôt serait justifiée étant donné la charge fiscale importante supportée actuellement par les personnes morales.

Il convient toutefois de relever que le taux relativement élevé de l'impôt sur le capital est en relation avec la possibilité, pour les personnes physiques, de déduire les actions et parts sociales de sociétés ayant leur siège principal dans le canton de Neuchâtel. Il faut tenir compte de cette particularité du droit fiscal neuchâtelois lorsqu'on compare les charges fiscales dans les différents cantons ¹⁾.

3. *La déduction des impôts pour la détermination du bénéfice imposable des sociétés de capitaux devrait être autorisée, mais cette solution est difficilement réalisable dans les circonstances actuelles.*

On se trouve en présence d'un système fiscal contradictoire lorsque le droit positif refuse aux personnes morales la déduction des impôts, mais fonde le taux de l'imposition sur l'intensité du rendement du capital propre.

La modification de la législation fiscale neuchâteloise dans ce sens est souhaitable, mais elle n'est guère réalisable. Elle se heurte aux conséquences financières désastreuses pour l'Etat et les communes. Une telle innovation, sans augmentation des taux, provoquerait une diminution du rendement des impôts directs cantonaux (impôt direct et contribution aux charges sociales) d'environ Fr. 3.000.000.—, et une

¹⁾ La plupart des statistiques élaborées par l'administration fédérale des contributions ou par le département fédéral des finances, ne tiennent pas compte de cette particularité.

diminution des impôts directs communaux d'environ Fr. 2.600.000.—. Les rentrées fiscales ne peuvent évidemment être amputées de telles sommes. Le fait de calculer l'impôt sur le bénéfice, en ajoutant à ce dernier les impôts afférents à l'année précédente, représente en outre un élément de stabilité pour le rendement des contributions publiques. Cet élément compense en partie le fait que le système de l'imposition du bénéfice des personnes morales selon l'intensité du rendement est très sensible aux effets de la conjoncture économique; il est d'autant plus précieux pour l'Etat, que la principale industrie du canton de Neuchâtel et, partant, la principale source de revenus pour l'Etat et les communes, est très sensible aux crises.

La déduction des impôts ne pourrait être envisagée que moyennant une très sensible augmentation du tarif (4 à 19 %; actuellement 3 à 12 %) et du facteur de conversion du rapport d'intensité (150 %; actuellement 75 %). Une telle modification du tarif permettrait d'obtenir le même rendement de l'impôt sur le bénéfice qu'actuellement, mais elle aurait des effets très divers parmi les différentes personnes morales. Le principal inconvénient d'une telle modification des taux consisterait en une accentuation très marquée de la progressivité du système de l'intensité du rendement.

4. La charge fiscale des personnes morales dans le canton de Neuchâtel est actuellement trop élevée. Une diminution d'au moins 10 % devrait être envisagée.¹⁾

Considérant, d'une part, que la déduction des impôts n'est pas réalisable sans provoquer soit une diminution trop massive du rendement de l'impôt, soit une modification du tarif qui accentue encore la progressivité du système d'imposition en fonction de l'intensité du rendement, et constatant, d'autre part, que l'imposition des sociétés de capitaux est sensiblement plus élevée dans le canton de Neuchâtel que dans la plupart des autres cantons suisses, nous pensons qu'une diminution de la charge fiscale devrait être envisagée, tout en maintenant, faute de mieux, le principe de la non déduction des impôts.

¹⁾ Il convient toutefois de relever qu'étant donné les exigences actuelles du budget de l'Etat, une diminution de la charge fiscale des personnes morales serait difficilement réalisable.

Une diminution de la charge fiscale des personnes morales se justifie d'autant plus que celle des personnes physiques a été réduite d'environ Fr. 3.000.000.— en 1956 par la loi du 8 novembre 1955 portant revision partielle de la loi sur les contributions directes, et selon laquelle une déduction légale de Fr. 10.000.— de la fortune et de Fr. 1000.— du revenu est admise à partir du 1^{er} janvier 1956¹⁾. Cette diminution du produit de l'impôt des personnes physiques représente une moins-value de 13,28 ‰. Aucune réduction n'a été admise pour les personnes morales.

Une diminution d'environ 10 ‰ de la charge fiscale des personnes morales pourrait être obtenue de la manière suivante:

1. Diminution de l'impôt sur le capital, par la fixation d'un impôt proportionnel, dont le taux unique serait de 3 ‰.
2. Maintien des taux actuels concernant l'imposition du bénéfice (3 à 12 ‰, 75 ‰ de l'intensité du rendement), en fixant un montant de Fr. 10.000.— du bénéfice imposable qui serait toujours imposé au taux le plus bas du tarif (3 ‰) quel que soit le rendement du capital.
3. Suppression des tarifs spéciaux pour les sociétés coopératives, les associations à but lucratif, les caisses de crédit mutuel et les sociétés agricoles et viticoles mettant des biens mobiliers et immobiliers à la disposition de leurs membres.

Ces propositions auraient les conséquences financières suivantes:

1. Diminution du rendement de l'impôt sur le capital	Fr. 563.000.—
2. Diminution du rendement de l'impôt sur le bénéfice	» 280.000.—
Diminution du rendement de l'impôt	<u>Fr. 843.000.—</u>

$$\text{Diminution en } \% = \frac{843.000 \times 100}{7.788.807} = 10,82 \%$$

¹⁾ Voir rapport du Conseil d'Etat au Grand Conseil, à l'appui d'un projet de loi portant revision partielle de la loi sur les contributions directes, du 24 octobre 1955, page 7.

5. *L'impôt sur la fortune nette des sociétés coopératives devrait être remplacé par un impôt sur le capital et les réserves.*

Selon le droit actuellement en vigueur, les sociétés à base de capitaux doivent payer un impôt sur le « capital et les réserves » (capital actions ou capital social inscrit dans le registre du commerce augmenté des réserves apparentes et latentes prises en considération pour le calcul de l'impôt sur le bénéfice, déduction faite des pertes comptabilisées; art. 64, lettre a LCD), les autres personnes morales, en particulier les sociétés coopératives, un impôt sur la « fortune nette » (art. 64, lettre b, LCD). Cette différence dans la désignation de la matière imposable expose les sociétés à base de capitaux à une imposition plus étendue: le capital actions versé et les réserves apparentes sont soumis à l'impôt sur le capital, même lorsqu'ils ne sont pas complètement couverts par l'actif estimé selon les principes généraux du droit fiscal; ils sont considérés comme un minimum de matière imposable, sous réserve d'une perte comptabilisée. En revanche, pour les sociétés coopératives, la fortune imposable se détermine par la comparaison de l'actif et du passif évalués selon les règles du droit fiscal. Il s'ensuit que la fortune imposable d'une société coopérative peut être inférieure à la somme des parts sociales et des réserves apparentes. Cette différence de définition pour le capital imposable de ces deux formes de sociétés ne peut se justifier en principe. Nous donnons la préférence à un impôt sur le « capital et les réserves », plutôt qu'à un impôt sur la fortune nette. Il faut en tout cas, selon nous, que les réserves figurant dans les comptes, aussi bien des sociétés de capitaux que des sociétés coopératives, soient frappées de l'impôt sur le capital, conformément au principe général du droit fiscal en matière de bilan.

6. *Les immeubles industriels devraient pouvoir être amortis fiscalement au-delà de l'estimation cadastrale.*

La disposition de l'article 32, lettre c LCD devrait être modifiée en ce sens que les immeubles industriels, les fabriques et les bâtiments soumis à une détérioration exceptionnelle, devraient pouvoir être amortis au-delà de l'estimation cadastrale. Il n'est, en effet, pas équitable d'imposer des biens, dont la valeur vénale peut être sensiblement inférieure à leur estimation officielle, d'après cette dernière valeur.

La meilleure solution consisterait, selon nous, à supprimer purement et simplement l'article 32, lettre c LCD, et de s'en tenir aux règles édictées par le TF en matière d'amortissement des immeubles.

7. La compensation des pertes d'une année antérieure devrait être admise.

L'excédent de pertes de l'année antérieure à celle de l'année de calcul, qui n'a pas pu être pris en considération pour la taxation, devrait pouvoir être admis en déduction du bénéfice imposable de l'année suivante. C'est la solution qui prévaut dans la plupart des cantons, ainsi que pour l'IDN ¹⁾. Elle se justifie d'autant plus que la période de taxation est annuelle, c'est-à-dire qu'elle ne comprend qu'une tranche relativement courte de la vie économique d'une entreprise.

¹⁾ Certains cantons, ainsi que la Confédération, admettent non seulement la compensation des pertes d'une année antérieure, mais parfois de deux, de trois ou même de quatre années antérieures.

Imposition des S. A. et S. à r. l. dans les cantons suisses (impôt direct cantonal — état: juin 1957)

Cantons	Taux de base s/bénéfice %	Taux de base s/capital %/100	Multiple annuel 1957	Taux effectif s/bénéfice %	Taux effectif s/capital %/100	Système d'imposition	Facteur de conversion de l'intensité du rendement	Déduction des impôts directs	Déduction des versements aux Fonds de prévoyance	Déduction de la perte de l'année ou de la période précéd.	Période de taxation (année)
1. Zurich	2.— à 10.—	1,5	105 %	2,1 à 10,5	1,575	intens. rend.	50 %	non	sans limite	oui	1
2. Berne	2.— à 5.—	0,75 à 1,5	2.—	4.— à 10.—	1,50 à 3.—	intens. rend.	50 %	non	sans limite	oui	2
3. Lucerne	1.— à 8.—	1.—	1,65	1,65 à 13,20	1,65	intens. rend.	50 %	oui	sans limite	oui	2
4. Uri	2.— à 8.—	2.—	—	2.— à 8.—	2.—	intens. rend.	100 %	non	sans limite	oui	2
5. Schwyz	2.— à 6.—	1.—	1,75	3,5 à 10,5	1,75	intens. rend.	50 %	oui	sans limite	oui	2
6. Obwald	1.— à 4.—	1.— à 1,5	2.—	2.— à 8.—	2.— à 3.—	intens. rend.	25 %	non	15 % salaires	oui	1 à 2
7. Nidwald ¹⁾	0,75 à 2.—	1,2	3.—	2,25 à 8.—	3,60	progressif	—	non	15 % salaires	oui	2
8. Glaris ²⁾	9.— à 18,5	1,75	100 %	9.— à 18,50	1,75	intens. rend.	150 %	oui	sans limite	oui	2
9. Zoug	3.— à 6.—	3.—	100 %	3.— à 6.—	3.—	intens. rend.	50 %	oui	sans limite	oui	2
10. Fribourg ³⁾	3.— à 9.—	1,5	100 %	3.— à 9.—	1,5	intens. rend.	70 %	oui	10 % bénéf.	non	1
11. Soleure ⁴⁾	1.— à 8.—	1,5 à 2.—	110 %	1,1 à 8,8	1,65 à 2,2	intens. rend.	s/barème	non	sans limite	non	1
12. Bâle-Ville ⁵⁾	3.— à 23.—	5.—	—	3.— à 23.—	5.—	intens. rend.	100 %	oui	sans limite	non	1
13. Bâle-Campagne	5.— à 20.—	2.— à 3.—	—	5.— à 20.—	2.— à 3.—	intens. rend.	100 %	oui	sans limite	non	1
14. Schaffhouse	3.— à 12.—	2.—	1,375	4,125 à 16,5	2,75	intens. rend.	50 %	non	sans limite	non	1
15. Appenzell Rh. Ext.	0,2 à 1,6	0,7	2,25	0,45 à 3,60	1,575	progressif	—	non	sans limite	oui	2
16. Appenzell Rh. Int.	0,2 à 1,3	0,8 à 1,2	6.—	1,2 à 7,8	4,8 à 7,2	progressif	—	non	10 % salaires	oui	1
17. Saint-Gall	3.— à 10.—	2.—	180 %	5,4 à 18.—	3,60	intens. rend.	50 %	oui	sans limite	oui	1
18. Grisons ⁶⁾	0,3 à 3,5	1.— à 3,1	2,8	0,84 à 9,8	2,8 à 8,68	progressif	—	non	sans limite	non	2
19. Argovie ⁷⁾	2,5 à 10.—	5,6	—	2,5 à 10.—	5,6	intens. rend.	s/barème	—	—	—	1
20. Thurgovie	3.— à 8.—	1,5 à 2.—	120 %	3,6 à 9,6	1,8 à 2,4	intens. rend.	40 %	non	sans limite	oui	1
21. Tessin ⁸⁾	4.— à 15.—	3.—	—	4.— à 15.—	3.—	intens. rend.	2/3	non	15 % salaires	non	1
22. Vaud	2.— à 12.—	2.—	120 %	2,4 à 14,4	2,4	intens. rend.	70 %	oui	sans limite	oui	2
23. Valais	3.— à 12.—	3.— à 3,5	100 %	3.— à 12.—	3.— à 3,5	intens. rend.	70 %	non	15 % salaires	oui	1
24. Neuchâtel	3.— à 12.—	3.— à 5.—	—	3.— à 12.—	3.— à 5.—	intens. rend.	75 %	non	sans limite	non	1
25. Genève	3.— à 15.—	1,75	150 % bén. 135 % cap.	4,5 à 22,5	2,3625	intens. rend.	75 %	oui	sans limite	oui	1

¹⁾ L'impôt sur le bénéfice et l'impôt sur le capital ensemble doivent représenter au moins 10 % du capital-actions et des réserves ouvertes et latentes (imp. minimum). ²⁾ Pas d'impôt communal sur le bénéfice. ³⁾ Imposition réduite sur le capital-actions non versé. ⁴⁾ Pas d'impôt communal sur le capital et le bénéfice. ⁵⁾ Déduction du bénéfice: 3,5 % de la fortune imposée. ⁶⁾ Imposition du bénéfice des sociétés de capitaux uniquement sur le bénéfice réparti; imposition partielle du capital non-versé et du passif.

Tarifs d'imposition des personnes morales dans les communes neuchâtelaises

Nombre de centimes que les communes perçoivent par franc d'impôt
direct cantonal (état au 1^{er} janvier 1957)

District de Neuchâtel

1 Neuchâtel	100
2 Hauterive	60
3 Saint-Blaise	90
4 Marin-Epagnier	60
5 Thielle-Wavre	80
6 Cornaux	100
7 Cressier	120
8 Enges	120
9 Landeron-Combes	80
10 Lignièrès	60

District du Val-de-Travers

26 Môtiers	95
27 Couvet	80
28 Travers	100
29 Noiraigue	90
30 Boveresse	100
31 Fleurier	80
32 Buttes	97
33 La Côte-aux-Fées	100
34 Saint-Sulpice	100
35 Les Verrières	100
36 Les Bayards	120

District de Boudry

11 Boudry	90
12 Cortaillod	80
13 Colombier	70
14 Auvernier	100
15 Peseux	80
16 Corcelles-Cormondrèche	35
17 Bôle	60
18 Rochefort	50
19 Brot-Dessous	100
20 Bevaix	90
21 Gorgier	60
22 Saint-Aubin-Sauges	60
23 Fresens	100
24 Montalchez	100
25 Vaumarcus-Vernéaz	120

District du Val-de-Ruz

37 Cernier	100
38 Chézard-Saint-Martin	110
39 Dombresson	95
40 Villiers	100
41 Le Pâquier	100
42 Savagnier	90
43 Fenin-Vilars-Saules	60
44 Fontaines	95
45 Engollon	70
46 Fontainemelon	95
47 Les Hauts-Geneveys	110
48 Boudevilliers	85
49 Valangin	45
50 Coffrane	70
51 Les Geneveys-s/Coffrane	85
52 Montmollin	100

District du Locle

53	Le Locle	100
54	Les Brenets	100
55	Le Cerneux-Péquignot .	100
56	La Brévine	110
57	La Chaux-du-Milieu . .	110
58	Les Ponts-de-Martel . .	110
59	Brot-Plamboz	120

District de La Chaux-de-Fonds

60	La Chaux-de-Fonds . .	100
61	Les Planchettes	100
62	La Sagne	110

OUVRAGES CONSULTÉS

BLUMENSTEIN, Ernest – Schweizerisches Steuerrecht. Tübingen 1926 et 1929.

— System des Steuerrechts, 2^e édition, Polygraphischer Verlag AG. Zurich 1951.

— Steuerobjekt und Gesetzesauslegung. Archives 7, 321 (1938).

BLUMENSTEIN, E. et WEYERMANN, R. – Zur Frage des Abzuges bezahlter Steuern bei der Spezialbesteuerung von Aktiengesellschaften; paru dans la Revue trimestrielle de droit fiscal suisse, volume 5, pages 273 et suivantes (1924).

BOSSHARD, Markus – Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften in der Schweiz. Thèse, Zurich 1953.

BOSSHARDT, O. – Treu und Glauben im Steuerrecht. Archives 13, pages 49 et 97 (1944).

BRACK, Jean – La notion du revenu global en théorie et en droit fiscal suisse. Thèse, Lausanne 1941.

— Le goodwill dans le bilan et en droit fiscal. RDAF 1950, pages 1 et suivantes.

CLERC, Blaise – Les personnes morales de droit privé en droit fiscal neuchâtelois. RDAF 1955, pages 261 et suivantes.

COSANDEY, Ch. – Le bilan fiscal, 2^e édition, Lausanne 1940.

DONZALLAZ, Paul – De l'imposition en fonction de l'intensité de rendement. RDAF 1949, pages 101 et suivantes.

- EGGENSCHWILER, Ernst – Die Bundessteuern in der Rechtsprechung des Bundesgerichts. Sammlung von Auszügen aus Entscheidungen. Bern: Cosmos-Verlag, 1947.
- ETTER, Arthur – Die Besteuerung der Aktiengesellschaften in der Schweiz. Thèse, Zurich 1948.
- FRACHEBOURG, Fernand – Le bilan fiscal, traité théorique et pratique. Les éditions Radar, Genève 1953.
- FOLLIET, Edouard – Le bilan dans les S. A., 6^e édition 1954, Librairie Payot, Lausanne.
- FOLLIET, Pierre – Les tarifs d'impôts. Essai de mathématiques fiscales. Librairie Payot, Lausanne 1947.
- Amortissements, provisions et réserves. Librairie de l'Université Georg & C^{ie}, Genève 1950.
- GEERING, Walter – Von Treu und Glauben im Steuerrecht (Versuch eines Beitrages zu Auslegungsfragen). Article tiré de: Von der Steuer in der Demokratie, pages 125 à 139, Zurich 1946.
- GENILLARD, Gustave – La double imposition en matière de sociétés commerciales. Imprimerie La Concorde, Lausanne 1936.
- GIROUD, Emile – Manuel de la revision des livres et du bilan en Suisse. Librairie Payot, Lausanne, 1945.
- GROSHEINTZ, Pierre – Questions fiscales concernant les sociétés anonymes de familles et leurs actionnaires. Archives 21, pages 371 et suiv. (1953).
- GUHL, Théo – Le droit fédéral des obligations, traduit par René Des Gouttes. Editions Polygraphiques S. A., Zurich 1947.
- HENGGELER, J. et E. – Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, Bâle 1942.

- IMBODEN, Max – Abschreibungen, Rückstellungen und Reservebildungen nach der neuern Bundesgerichtspraxis. Paru dans Unternehmung und Steuern, pages 75 et suiv., Zurich 1947.
- Der allgemeine Teil des Bundessteuerrechtes. Archives 22, pages 177 et suiv. (1954).
- JACOT, Louis – Le droit fiscal du canton de Neuchâtel. Imprimeries Réunies Borel et Seiler, Neuchâtel 1932.
- KÄNZIG, Ernst – Die Aktiengesellschaft im Einkommenssteuersystem. Eine steuerpolitische Studie über die Möglichkeiten, die wirtschaftliche Doppelbelastung der Gesellschaftsgewinne zu vermeiden oder zu mildern, Bern 1953.
- KELLER, Th., GEYER, E., KÄNZIG, E. – Die künftige Gestaltung der fiskalischen Belastung der Erwerbsgesellschaften. Verlag für Recht und Gesellschaft AG., Basel 1956.
- KRAYENBUHL, Bernard – La détermination des bases d'imposition en matière d'impôts directs fédéraux et cantonaux sur la fortune, le revenu ou le produit du travail. Thèse, Lausanne 1952.
- LACHENAL, Gustave – Le droit préférentiel de souscription d'actions du point de vue économique, comptable et fiscal. Thèse. Librairie F. Rouge & C^{ie} S. A., Lausanne 1946.
- Les fraudes fiscales vues par un expert fiscal. Service d'édition de la Société Suisse des Commerçants, 1948.
- LOCHER, Kurt – Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht. Verlag für Recht und Gesellschaft AG., Basel 1954.
- MEYER, Henri – La notion de la « provision ». RDAF 1955, pages 209 et suivantes.
- MUNZ, Hans – Zahlen die Migros-Genossenschaften und Konsumvereine zu wenig Steuern? Zurich.

- PARIS, Gustave – Résultat annuel, réserves fictives et réserves réelles. Leçon inaugurale donnée à l'Université de Neuchâtel. Delachaux & Niestlé S. A., Neuchâtel 1942.
- PERRET, Ch. et GROSHEINTZ, P. – Impôt fédéral pour la défense nationale, commentaire. Editions Polygraphiques S. A., Zurich 1941. Supplément 1943.
- PERRET, Charles – Kommentar zur eidgenössischen Wehrsteuer 1955-1958. Editions Polygraphiques S. A., Zurich 1955.
- PETERMANN, Pierre – L'imposition des assurances de personnes en Suisse. Archives 22, pages 65 à 100 et 129 à 163 (1954).
- L'imposition des dettes techniques des établissements d'assurance sur la vie. RDAF 1947, pages 113 et suiv.
- PICHON, Maurice – Impôts directs des cantons romands et impôts fédéraux. Traité pratique de législation fiscale et de jurisprudence. Librairie Payot, Lausanne 1957.
- REICHMUTH, Anton – Bewertungsgrundsätze für die Bilanz der Aktiengesellschaft. Thèse, Zurich 1951.
- REYRENN, Fernand – L'imposition des entreprises à établissements multiples dans les cantons suisses. Thèse, Genève 1932. A. Jullien, Editeur, Genève.
- ROSSET, Paul-René – Les holding-companies et leur imposition en droit comparé. F. Rouge & C^{ie} S. A., Lausanne 1931.
- Traité théorique et pratique des sociétés financières, holding-companies et investment trusts. Librairie générale de droit, R. Pichon & R. Durand-Auzias, Paris 1933.
- DE SENARCLENS, Jean – Les réserves des sociétés anonymes. Librairie de droit, F. Roth & C^{ie}, Lausanne 1943.
- SINNIGER, Alphons – Die Besteuerung der Stiftungen in der Schweiz. Thèse, Zurich. Juris-Verlag 1951.

- DE STEIGER, F. – Le droit des sociétés anonymes en Suisse. Adaptation française par J. Cosandey. Librairie Payot, Lausanne 1950.
- L'augmentation de capital libérée au moyen des fonds propres d'après la doctrine et la jurisprudence suisses. Adaptation française de Charles-F. Gonseth. Librairie Payot, Lausanne 1955.
- TOBLER, Walter-G. – Die steuerliche Behandlung der stillen Reserven der Unternehmung, insbesondere im Falle der Umwandlung. Thèse, Berne 1953.
- TRACHSLER, Max – Die steuerpolitische Behandlung der Kapitalgesellschaften im zürcherischen Steuersystem. Thèse, Zurich 1954. Winterthur: P. C. Keller.
- TUOR, Pierre – Le code civil suisse. Seconde édition française par Henri Deschenaux. Editions Polygraphiques S. A., Zurich 1950.
- VONTOBEL, Alfred – Die Rückstellung und ihre steuerliche Behandlung. Thèse Zurich, 1953.
- VOUMARD, Roger – Les fondations de prévoyance de l'économie privée; allègements fiscaux et surveillance. RDAF 1948, pages 113 et suiv.
- WEBER, Alfred – Steuer-Brevier. Gemeinverständliche Einführung in das schweizerische Steuerwesen. Aarau: H. R. Sauerländer & Co., 1953.
- WEIDMANN et DONZALLAZ – Bilans, aspect juridique et comptable. Librairie Payot, Lausanne 1945.
- WIRZ, Hans-Gerold – Die Personal – Wohlfahrtseinrichtungen der schweizerischen Privatwirtschaft. Ihre Stellung im Steuerrecht und ihre Beaufsichtigung. Thèse Berne 1955. Buchdruckerei Stäfa AG.
- WURLOD, Marcel – Forme juridique et réalité économique dans l'application des lois fiscales. Thèse, Lausanne 1947. Librairie F. Rouge & C^{ie} S. A.

- Rapport de la commission d'experts pour la motion Piller: « Le problème de l'imposition égale et juste des entreprises », édité par le département fédéral des finances et des douanes, 1955.
- Rapport sur l'imposition des sociétés anonymes de famille, publié par le Groupe de défense des sociétés anonymes à nombre d'actionnaires restreint, à Bâle. Schulthess & Co S. A., Zurich 1955.
- Rapport présenté, le 21 mars 1956, au département fédéral des finances et des douanes par la commission spéciale pour un impôt fédéral dû par les personnes morales.
- L'égalité fiscale des entreprises du commerce de détail. Rapport du service fiduciaire de l'Union suisse des coopératives de consommation (U. S. C.), du 20 juillet 1954.
- Bulletin officiel des délibérations du Grand Conseil neuchâtelois.
- Archives de droit fiscal suisse (éditées par I. Blumenstein; Genossenschafts-Buchdruckerei, Berne).
- Revue de droit administratif et de droit fiscal, publiée sous la direction de H. Zwahlen; F. Rouge & Co S. A., Lausanne.
- Revue fiscale. Editions Cosmos, Berne.
- La société anonyme suisse. Editions Polygraphiques S. A. Zurich.
- Recueil officiel du Tribunal fédéral suisse. Imprimeries Réunies S. A., Lausanne.
- Journal des Tribunaux, Lausanne.
- « Jurisprudence » recueillie par Emile Thilo, éditée par l'association des notaires vaudois.
- Die Steuern der Schweiz. Verlag für Recht und Gesellschaft AG., Basel.
- Revue comptable, Lausanne.
- Fiches juridiques suisses, Genève.
- Charge fiscale en Suisse. Elaboré par l'administration fédérale des contributions. Statistiques de la Suisse, publiées par le bureau fédéral de statistique.
- Steuer und Wirtschaft, Berne.
- Messages, rapports et lois fiscales divers.

ABRÉVIATIONS

ACF	= arrêté du Conseil fédéral.
AF	= arrêté fédéral.
AIN	= arrêté du Conseil fédéral, du 9 décembre 1940, concernant la perception d'un impôt pour la défense nationale.
Archives 22, 164	= Archives de droit fiscal suisse, tome 22, page 164 (éditées par I. Blumenstein; Genossenschafts-Buchdruckerei, Berne).
ATF	= Arrêt du Tribunal fédéral.
Art. 61, al. 2	= article 61, alinéa 2.
CC	= code civil suisse.
CF	= Constitution fédérale.
CO	= code fédéral des obligations.
IDN	= impôt pour la défense nationale.
JdT 1957 I 54	= Journal des Tribunaux, année 1957, première partie: droit fédéral, page 54.
LCD	= Loi sur les contributions directes, du 19 avril 1949.
OJF	= Loi fédérale d'organisation judiciaire, du 16 décembre 1943.
RDAF 1956, 311	= Revue de droit administratif et de droit fiscal, année 1956, page 311 (publiée sous la direction de H. Zwahlen; F. Rouge & C ^{ie} S. A., Lausanne).
RO 76 I 262	= Recueil officiel des arrêts du Tribunal fédéral, tome 76, 1 ^{re} partie: Droit public et droit administratif, page 262.
S. A.	= société anonyme.
S. à r. l.	= société à responsabilité limitée.
TF	= Tribunal fédéral.

TABLE DES MATIÈRES

L'IMPOSITION DES PERSONNES MORALES EN DROIT NEUCHATELOIS

Introduction	<i>Pages</i>
— Avant-propos; le «système suisse», le «système bâlois»	9
— La jurisprudence du Tribunal fédéral; les arrêts de la cour de droit administratif, les arrêts de la cour de droit public	11
— Délimitation du sujet traité	13

Chapitre I

Evolution historique des impôts dans le canton de Neuchâtel depuis la révolution de 1848

— Présentation des huit lois fiscales qui ont précédé celle du 19 avril 1949 (principales dispositions et taux)	15
	185

Chapitre II

Indications statistiques sur la structure juridique et financière des personnes morales

— La répartition des personnes morales, classées d'après leur structure juridique	23
— Eléments imposables et produit de la taxation concernant les personnes physiques et les personnes morales (année fiscale 1956)	26
— Eléments imposables et produit de la taxation des personnes morales, classées d'après leur statut juridique et d'après le montant d'impôt dû (année fiscale 1956)	27
— Tableau général de l'imposition des personnes morales, classées d'après leur statut juridique et d'après les catégories de capital ou fortune et de bénéfice ou rendement imposables	28
— Eléments imposables et produit de la taxation des sociétés anonymes et des sociétés à responsabilité limitée, classées d'après l'intensité du rendement (1956)	29
— Evolution de l'imposition des personnes physiques et des personnes morales de 1946 à 1956.	30

Chapitre III

Les différents systèmes d'imposition des personnes morales d'après la loi sur les contributions directes

§ 1. Les sociétés anonymes, les sociétés à responsabilité limitée, les sociétés en commandite par actions	34
---	----

	<i>Pages</i>
§ 2. Les sociétés coopératives	37
Les associations à but lucratif	41
§ 3. Les fondations diverses	42
Les caisses de crédit mutuel	44
Les sociétés agricoles et viticoles	45
§ 4. Les fondations de famille au sens de l'article 335 CC . . .	45
§ 5. Les associations à but idéal.	47
§ 6. Les sociétés holding	48
§ 7. Les fonds de prévoyance en faveur du personnel des entre- prises, les caisses de retraite	53
— Imposition de la réserve mathématique	55
— Les assurances de groupe	57
— Impôt direct communal	60
§ 8. Les personnes morales totalement exonérées de l'impôt .	61
a) La Confédération	62
b) L'Etat	63
c) Les communes neuchâteloises	63
d) Les caisses de compensation (d et e)	63
f) Les personnes morales de pure utilité publique	64
Les personnes morales au bénéfice de dispositions consti- tutionnelles ou législatives	68
g) Les compagnies de transport concessionnaires	69

Chapitre IV

Les conditions objectives de l'assujettissement des personnes morales à l'impôt direct neuchâtelois

§ 1. <i>Le bénéfice imposable</i>	71
a) Le solde du compte de profits et pertes	74
b) Les versements aux fonds de réserves et les réserves latentes	75
c) Les tantièmes	76
d) Les amortissements	77

e) Les prélèvements opérés sur le résultat de l'exercice avant le calcul du solde du compte de profits et pertes	
aa) Les impôts directs	78
bb) La contribution ecclésiastique	79
cc) Les libéralités en faveur de tiers	80
dd) Les distributions déguisées de bénéfices	81
ee) Les bénéfices d'assainissement	83
ff) Le bénéfice d'agio	83
gg) Les intérêts des dettes non justifiées	85

§ 2. Les déductions autorisées

a) Les frais généraux	
— généralités	86
— les frais de constitution	87
— les intérêts intercalaires	87
— le loyer variable	88
— les amendes pénales et les amendes conventionnelles	88
b) Les amortissements	
— généralités	89
— étendue de l'amortissement	93
— l'amortissement final de la valeur	96
— tableau des amortissements admis par le fisc	97
— les provisions sur stocks de marchandises	99
c) Les pertes	
1. Les pertes commerciales	100
2. Les déficits des années antérieures	101
d) Les versements aux fonds de prévoyance	102

§ 3. Le capital imposable

a) Généralités — Le capital-actions	103
b) Réserves apparentes et réserves latentes	107
c) Les dettes non justifiées	108
d) Le solde créditeur reporté	111
e) L'agio sur l'émission d'actions	111

Chapitre V

L'imposition des personnes morales à base de capitaux en fonction de l'intensité du rendement

§ 1. Evolution historique	113
§ 2. Justification d'une imposition spéciale des personnes morales à base de capitaux	118
§ 3. Inconvénients de la formule de l'intensité du rendement. . .	120
§ 4. Recherche du taux le plus favorable	122
— tableau indiquant le degré d'intensité du rendement le plus favorable	127
— détermination de l'impôt constant	130
— tableaux de l'impôt constant	132

Chapitre VI

La réglementation de la déduction des impôts

§ 1. La situation dans les cantons suisses	139
§ 2. Egalité entre personnes physiques et personnes morales en matière de déduction des impôts (la capacité contributive) . .	141
§ 3. Les conséquences financières de la déduction des impôts . .	144
— tableaux divers et exemples	145
— les solutions possibles et leurs conséquences	153
§ 4. Conséquences de la déduction des impôts sur l'impôt pour la défense nationale (IDN)	156

Chapitre VII

Comparaison de la charge fiscale entre les sociétés de capitaux, les sociétés coopératives, les associations à but lucratif et les personnes morales imposées d'après le tarif applicable aux personnes physiques

Généralités	157
Tableaux comparatifs de la charge fiscale.	159

Conclusions

1. Le système de l'intensité du rendement devrait être aménagé de manière à être applicable à toutes les personnes morales poursuivant un but lucratif, sans distinction de la forme juridique .	165
2. Le tarif de l'impôt sur le capital des sociétés de capitaux, des sociétés coopératives et des associations à but lucratif, devrait être aménagé de manière à éviter les brusques sauts lors du passage d'une catégorie à l'autre	166
3. La déduction des impôts pour la détermination du bénéfice imposable des sociétés de capitaux devrait être autorisée, mais cette solution est difficilement réalisable dans les circonstances actuelles	167
4. La charge fiscale des personnes morales dans le canton de Neuchâtel est actuellement trop élevée. Une diminution d'au moins 10 % devrait être envisagée	168
5. L'impôt sur la fortune nette des sociétés coopératives devrait être remplacé par un impôt sur le capital et les réserves . . .	170
6. Les immeubles industriels devraient pouvoir être amortis fiscalement au-delà de l'estimation cadastrale	170
7. La compensation des pertes d'une année antérieure devrait être admise	171

Appendices

— Tableau de l'imposition des sociétés anonymes et des sociétés à responsabilité limitée dans les cantons suisses (état: juin 1957)	173
— Tarifs d'imposition des personnes morales dans les communes neuchâteloises	175
Ouvrages consultés	177
Table des abréviations	183

